

Sentencia C-265/19

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD SOBRE REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL-Exequibilidad de pérdida de beneficio tributario en materia de impuesto a la renta por cambio de composición accionaria

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Función negativa y positiva/COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Criterios para determinar su existencia/COSA JUZGADA FORMAL Y COSA JUZGADA MATERIAL-Alcance/COSA JUZGADA ABSOLUTA Y COSA JUZGADA RELATIVA-Conceptos/COSA JUZGADA APARENTE-Alcance

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-No tránsito a cosa juzgada

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Inexistencia

PRINCIPIO PRO ACTIONE EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Aplicación

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos

CONCEPTO DE VIOLACION EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes

EMPRESA-Definición/EMPRESA-Función que cumple en una sociedad/EMPRESA-Función social

La razón de ser de la empresa trasciende la maximización de los beneficios privados de quienes la integran y se extiende al compromiso social de generar riqueza y bienestar general, con lo cual se garantizan la dignidad humana, el empleo, el mejoramiento de la calidad de vida, la igualdad, la redistribución equitativa, la solidaridad, la sostenibilidad ambiental y la democracia

EMPRESARIO-Definición

El empresario puede entenderse como aquella persona natural o jurídica que en nombre propio ejercita una actividad de intermediación en el mercado, con fines de lucro. En tal

sentido, puede ser individual (persona natural) o social, mediante la creación de sociedades mercantiles constituidas de acuerdo con la ley.

#### CONTRATO DE SOCIEDAD-Definición

[S]e trata de un acto jurídico de nacimiento de un ente colectivo que actúa en el tráfico comercial, se relaciona y produce efectos sobre las personas que lo integran y aquellas ajenas al contrato, por lo que su importancia y trascendencia social y económica es innegable

#### ECONOMIA SOCIAL DE MERCADO-Modelo adoptado en la Constitución Política

[L]a Constitución adoptó un modelo de economía social de mercado, que reconoce a la empresa y a la iniciativa privada, como el motor de la economía, pero que limita razonable y proporcionadamente la libertad de empresa, con el único propósito de cumplir los fines constitucionales que protegen el interés general.

#### LIBERTAD DE EMPRESA-Concepto

[L]a libertad de empresa ha sido entendida desde un criterio amplio como "... Una facultad que tiene toda persona de realizar actividades de carácter económico, según sus preferencias o habilidades, con miras a crear, mantener o incrementar su patrimonio".

LIBERTAD DE EMPRESA-Contenido/LIBERTAD DE EMPRESA-Garantías que comprende/LIBERTAD DE EMPRESA-Prerrogativas que comprende su núcleo esencial/LIBERTAD DE EMPRESA-Límites

#### LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance

#### BENEFICIOS TRIBUTARIOS-Carga impositiva para los sujetos pasivos

Los beneficios tributarios entrañan una forma de anular o aminorar la carga impositiva para los sujetos pasivos. Entre sus formas pueden estar: i) el reconocimiento de un mínimo exento; ii) la reducción de la base gravable; iii) descuentos en la cuota, entre otros, los cuales como esta Corporación lo ha reiterado, están sometidos a la estricta observancia del principio de legalidad que implica que deben estar previstos en la ley, tal y como lo ordena

el artículo 338 de la Constitución.

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Características

MARGEN DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN IMPUESTO SOBRE LA RENTA-No es absoluto/MARGEN DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Límites

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Interpretación de texto legal

TEST DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD-Jurisprudencia constitucional/TEST DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD-Niveles de intensidad

Referencia: Expediente D-12595.

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 100 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 “(...) por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”

Demandante: Juan Esteban Sanín Gómez.

Magistrada Sustanciadora:

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO.

Bogotá, D. C., doce (12) de junio de dos mil diecinueve (2019).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, integrada por los Magistrados Gloria Stella Ortiz Delgado, quien la preside, Carlos Bernal Pulido, Diana Fajardo Rivera, Luis Guillermo Guerrero Pérez, Alejandro Linares Cantillo, Antonio José Lizarazo Ocampo, Cristina Pardo Schlesinger, José Fernando Reyes Cuartas y Alberto Rojas Ríos, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales, así como de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente:

## SENTENCIA

### I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, el señor Juan Esteban Sanín Gómez presentó ante esta Corporación demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 100 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, “(...) por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”

La demanda fue admitida por el despacho de la Magistrada Sustanciadora mediante Auto de 8 de marzo de 2018, únicamente por el cargo de violación del artículo 333 de la Carta e inadmitida frente a la acusación por desconocimiento del artículo 83 Constitucional, debido a que no se acreditó el cumplimiento de los requisitos mínimos razonables en relación con el concepto de violación. Por lo anterior, se concedió el término de 3 días al actor, para que si lo estimaba pertinente, corrigiese los defectos señalados.

Mediante Auto de 6 de abril de 2018 se rechazó la demanda de inconstitucionalidad por el cargo de desconocimiento del artículo 83 de la Constitución, pues no fue corregido en los términos expuestos en el Auto de 8 de marzo de 2018, por lo que no reunió los requisitos para ser admitido[1]. De igual manera, la mencionada providencia ordenó: i) comunicar al Presidente de la República y al Presidente del Congreso la iniciación del proceso, así como a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público; de Justicia y del Derecho; y de Comercio, Industria y Turismo, al Consejo Superior de Pequeña y Mediana Empresa, al Consejo Superior de la Microempresa, al Departamento Nacional de Planeación, a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN y a la Superintendencia de Sociedades; ii) invitar a las facultades de Derecho de las Universidades Nacional de Colombia, Libre-Seccional Bogotá, Javeriana, Andes, Externado de Colombia, del Rosario, de Nariño, de Antioquia y de Ibagué, al Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad -Dejusticia-, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, a la Comisión Colombiana de Juristas, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Asociación Colombiana de Medianas y Pequeñas Empresas-ACOPI, a la Confederación Colombiana de Cámaras de Comercio-CONFECAMARAS, a la Cámara de Comercio de Bogotá y a la Federación Nacional de Comerciantes-FENALCO, para que, si lo estimaban pertinente,

presentaran concepto sobre la constitucionalidad de la norma demandada; iii) correr traslado al señor Procurador General de la Nación, para lo de su competencia; y, iv) fijar en lista la norma acusada para garantizar la intervención ciudadana.

Mediante Auto 305 de 2017[2], la Sala Plena ordenó la suspensión de términos de un grupo de procesos de constitucionalidad, entre ellos el asunto de la referencia. Por Auto 740 de 14 de noviembre de 2018, esta medida fue levantada en el presente proceso.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de juicios y previo concepto del Procurador General de la Nación, la Corte procede a decidir la demanda en referencia.

## II. LAS NORMAS DEMANDADAS

A continuación, se transcribe el texto, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016, se subraya y resalta el aparte demandado:

“LEY 1819 DE 2016

(diciembre 29)

Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016

### CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

### EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

ARTÍCULO 100. Modifíquese el artículo 240 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 240. Tarifa general para personas jurídicas. La tarifa general del impuesto sobre la

renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del 33%.

(..)

PARÁGRAFO 3o. Las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que hayan accedido a la fecha de entrada en vigencia de esta ley al tratamiento previsto en la Ley 1429 de 2010 tendrán las siguientes reglas:

(...)

6. El cambio en la composición accionaria de estas sociedades, con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley, implica la pérdida del tratamiento preferencial y se someten a la tarifa general prevista en este artículo.”

### III. LA DEMANDA

1. El demandante consideró que la norma censurada desconoce el artículo 333 Superior, porque la pérdida del tratamiento tributario preferencial consagrado en la Ley 1429 de 2010 por el cambio en la composición accionaria, afecta la libertad de empresa porque restringe la potestad de organización y gestión autónoma de sus intereses mediante la interferencia injustificada del Estado en el manejo de sus asuntos internos, particularmente los relacionados con el fortalecimiento patrimonial del ente societario.

El actor precisó que la expresión “cambio en la composición accionaria” contenida en la norma acusada como causal para la pérdida del régimen tributario de transición, configura una limitación que las sociedades se capitalicen y fortalezcan mediante la emisión de acciones, por lo que siempre tendrían que recurrir al endeudamiento como fuente de financiación. De igual forma, insistió en que limita la gestión de los asuntos internos de la sociedad, en el sentido de que los socios no podrán tener más acciones de la compañía sin variar su porcentaje accionario[3].

Bajo ese entendido, precisó que la proposición jurídica analizada establece una limitación irrazonable y desproporcionada del derecho a la libertad de empresa de las sociedades

beneficiarias del régimen fiscal de transición porque restringe la potestad de organización y de gestión autónoma de sus intereses mediante la interferencia injustificada del Estado en el manejo de sus asuntos internos, particularmente los relacionados con el fortalecimiento patrimonial del ente societario, puesto que les obliga a recurrir al endeudamiento bancario como fuente de financiamiento[4].

Indicó que la demanda cumple con los presupuestos de aptitud para proferir una decisión de fondo, en el sentido de que sus argumentos son:

- Claros: porque la norma atacada desconoce el principio de libertad de empresa, en el sentido de que configura la limitación de que las sociedades de capitalicen y fortalezcan patrimonialmente. En tal sentido, la norma “penaliza” a la sociedad con la pérdida del beneficio tributario por los hechos y actos de sus accionistas, quienes son sujetos de derecho diferentes al hecho societario. En tal sentido, la proposición acusada transgrede la libertad contractual, entendida como la posibilidad de celebrar acuerdos tendientes al desarrollo de la actividad económica y la libre iniciativa privada, como expresión del núcleo esencial de la libertad de empresa[5].

- Ciertos: pues la disposición censurada permite concluir “(...) con claridad la prohibición de hacer cambios en la composición accionaria de una compañía beneficiaria de la Ley 1429 de 2010.”[6]

- Específicos: ya que se basa en considerar “inconstitucionalmente aceptable (sic)” la limitación del principio de libertad de empresa a las sociedades beneficiarias de la Ley 1429 de 2010, particularmente de realizar cambios en su composición accionaria[7].

- Pertinente: en el sentido de que sus argumentos son de orden constitucional, particularmente la norma vulnera el principio de libertad de empresa al interferir en los asuntos internos de la sociedad, concretamente, las actuaciones de dirección y de gestión tendientes a la capitalización mediante la emisión de acciones, puesto que dicha conducta es castigada con la pérdida de beneficios tributarios[8].

En tal sentido, insistió en que la intervención del Estado en la economía busca la conciliación entre la actividad empresarial y el interés general, con la finalidad de lograr el buen funcionamiento del mercado y lograr la efectiva satisfacción de las necesidades

básicas de la sociedad en términos de equidad[10].

#### IV. INTERVENCIONES

Intervenciones de entidades públicas

Ministerio de Hacienda[11]

El interviniente solicitó a la Corte INHIBIRSE de emitir un pronunciamiento de fondo por ineptitud sustantiva de la demanda y subsidiariamente declarar la EXEQUIBILIDAD de la norma acusada.

La entidad sustentó la petición de inhibición en la falta de certeza del cargo formulado por el ciudadano, particularmente porque en la demanda entiende la disposición acusada como una “prohibición normativa” que impide el cambio en la composición accionaria de una sociedad. Sin embargo, el interviniente considera que el alcance normativo de la proposición jurídica acusada, consagró una limitación para acceder a los beneficios tributarios establecidos en la Ley 1429 de 2010[12].

En ese sentido, el precepto reprochado “(...) no contempla un juicio de corrección sobre la acción de modificar la composición accionaria (...)”[13] sino que regula los efectos de ejecutar un determinado comportamiento, en este caso, la pérdida del régimen tributario preferencial por el cambio de composición accionaria de la empresa[14].

Refirió que la Sentencia C-540 de 2005, estudió una demanda contra el artículo 24 de la Ley 788 de 2002 que condicionaba la posibilidad de compensar pérdidas fiscales en procesos de fusión y escisión. En esa oportunidad, señala el interviniente, este Tribunal determinó que estas medidas que afectan la vigencia o limitan el acceso a tratamientos tributarios preferenciales no obstaculizan la actividad empresarial y, en consecuencia, no desconocen la libertad de empresa[15].

De otra parte, en relación con el análisis de fondo el Ministerio manifestó que durante el trámite legislativo de la disposición parcialmente acusada, se indicó que tenía 2 objetivos consistentes en: i) corregir el régimen de transición y respetar las condiciones actuales de las sociedades que se constituyeron al amparo de la Ley 1429 de 2010, particularmente en lo previsto en el artículo 4º de esa normativa; y ii) incorporar un mecanismo que previniera

el abuso en materia tributaria, principalmente de las sociedades creadas en vigencia de la mencionada ley[16].

Adujo que la proposición no afecta la libertad de empresa porque las empresas beneficiarias del tratamiento tributario preferencial pueden modificar su composición accionaria. Sin embargo, el efecto fiscal de dicha actuación es la aplicación del régimen general del impuesto de renta[17].

En esa misma perspectiva, indicó que la norma no afecta el núcleo esencial del derecho mencionado, por las siguientes razones: i) no genera un trato diferencial y discriminatorio para los empresarios que se hallan en la misma posición; ii) no afecta su derecho a concurrir al mercado o a retirarse de él; iii) no desconoce su libertad de organización ni interfiere en los asuntos internos de la empresa; iv) no conculca la libre iniciativa privada; v) no menoscaba la posibilidad de crear establecimientos de comercio con el cumplimiento de los requisitos legales; y vi) no vulnera el derecho a recibir un beneficio económico[18].

Insistió en que las razones que sustentaron la decisión del Legislador pretendían impedir el abuso en dicha materia y además constató:

“(...) el incumplimiento de los objetivos buscados con el incentivo tributario que iba dirigido a las pequeñas empresas y no a las grandes que creaban empresas de forma artificiosa para quedar cubiertas por los beneficios tributarios que en materia de renta estableció la Ley 1429 de 2010.”[19]

Finalmente, expresó que se trata de una norma de carácter objetivo que facilita la fiscalización y el control ejercido por esa entidad, con lo cual se garantizan los principios de eficiencia, eficacia y economía que orientan la “función pública”[20].

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo[21]

El interviniente solicitó a la Corte declarar EXEQUIBLE la norma parcialmente acusada, particularmente porque el actor se equivoca al expresar que la disposición censurada “(...) le coarta su libertad de empresa, por cuanto, éste tiene la libre autonomía para desarrollar la empresa que deseara (sic) realizar; siempre que la misma se ejerza dentro de los límites legales y constitucionales.”[22]

De acuerdo a lo anterior, la entidad enfatizó que no puede habilitarse el desconocimiento de las normas tributarias que tienen una finalidad específica, como es el caso del tratamiento impositivo especial de la Ley 1429 de 2010, ya que el cambio en la composición accionaria altera el espíritu de la medida preferencial y genera su pérdida[23].

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN[24]

La interviniente solicitó a la Corte: i) declarar la cosa juzgada constitucional; si esa tesis no se acepta, ii) declarar la INHIBICIÓN para conocer la demanda de inconstitucionalidad; y, si tal argumento no es de recibo iii) declarar la EXEQUIBILIDAD de la norma objeto de reproche.

En relación con la “excepción de cosa juzgada”[25], manifestó que este Tribunal en Sentencia C-002 de 2018[26] resolvió una demanda de constitucionalidad formulada por el ciudadano Juan Estaban Sanín contra el artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, entre otras disposiciones. En esa oportunidad, esta Corporación se declaró inhibida para resolver de fondo la acusación planteada porque:

“(…) no se presenta, al menos, un cargo concreto contra la disposición que permita comprobar una oposición objetiva y verificable entre su contenido y los principios de buena fe o libertad de empresa. Según las alegaciones, al no precisarse el contenido de la expresión “cambio de composición accionaria”, el Estado interfiere en los asuntos internos y en la libertad de organización de la empresa. Esta contradicción, para la Sala, no obstante, no es verificable en atención al contenido del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016. Lo que implica que el cargo tiene una argumentación incierta, pues se le adjudica a la disposición efectos que objetivamente no pueden ser derivados de ella. En relación con el cargo por violación del principio de buena fe, el demandante sustenta su afirmación en una consideración subjetiva, según la cual el legislador considera “que el cambio en la composición accionaria es producto de una defraudación”, interpretación que no es posible derivar de la disposición demandada, porque se hace mención a una pérdida de tratamiento preferencial más no a una presunción de defraudación, como lo pretende el demandante, es decir, el cargo carece de certeza. De otra parte, el cargo por desconocimiento de la finalidad de democratización y participación accionaria de las empresas, prevista en el artículo 57 de la Constitución, tampoco satisface el requisito de certeza, pues el demandante

le da un alcance que desborda el contenido del numeral 3 del párrafo 6° del artículo 100. La disposición estatuye un supuesto en el cual se pierde un tratamiento preferencial por una situación particular y concreta, pero, de manera necesaria, no es posible afirmar que el mismo dé lugar a desincentivar la democratización y participación accionaria en las empresas.”

Conforme a lo expuesto, indicó que en el presente asunto se configuró la cosa juzgada constitucional porque existe identidad de objeto y de cargo, en relación con los argumentos estudiados en la Sentencia C-002 de 2018, por lo que solicitó a la Corte su declaratoria.

De otra parte, en el evento de que no se acceda a la petición anterior, solicitó declarar la inhibición de esta Corporación para resolver de fondo el cargo que sustenta la demanda de la referencia, con fundamento en que: i) no hay claridad, porque no especificó las vulneraciones del artículo 333 de la Carta y se limitó a reproducir su texto; y, ii) carece de certeza, en el sentido de que para el actor la norma acusada establece la prohibición de modificación de la composición accionaria, no obstante dicha disposición no consagró limitaciones al derecho de libertad de empresa, sino que reguló un supuesto jurídico para la pérdida de un tratamiento tributario preferencial.

En igual sentido, expresó que el cargo no cumplió con los requisitos de especificidad, pertinencia y suficiencia, ya que los argumentos son generales, las afirmaciones son subjetivas y no logran generar una duda sobre la “aplicación de norma (sic) atacada y la Constitución.”[27]

Finalmente, sobre la exequibilidad del aparte acusado indicó que el Legislador, en uso de su amplio margen de configuración normativa en materia tributaria, diseñó la norma parcialmente censurada para establecer “(...) un mecanismo que previene el abuso en materia tributaria respecto de las sociedades que se someten al régimen de la Ley 1429 de 2010 y que está orientado a prevenir la constitución artificiosa de sociedades cubiertas por este régimen durante el trámite de la presente reforma para su posterior enajenación con los beneficios.”[28]

Bajo ese entendido, presentó un cuadro comparativo entre la tarifa general del impuesto de renta de las personas jurídicas bajo el régimen de la Ley 1429 de 2010 y el establecido en el artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, en los siguientes términos[29]:

Artículo 4º de la Ley 1429 de 2010 (Derogado)

Artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario (vigente)

Primer año

0%

9%

Segundo año

0%

9%

Tercer año

8.5% si el 3er año se dio en 2017.

8.25% si se produjo a partir de 2018

15.25% si el 3er año se dio en 2017

15% si es a partir de 2018.

Cuarto año

17% si el 4º año se dio en 2017

6.50% si se produjo en 2018

21.50% si el 4º año se da en 2017

21% si es a partir de 2018

Quinto año

25.50% si el 5º año se dio en 2017

24.75% si ocurrió en 2018.

27.75% si el 5º año ocurrió en 2017

27% si es a partir de 2018.

34% si el 6º año es en 2017

33% si el sexto año es en 2018

34% si el 6º año es en 2017

33% si es desde el 2018.

Tabla 1 Fuente: Elaboración de la interviniente[30].

Conforme a lo expuesto, insistió en que la proposición acusada no limita la autonomía de las partes o la libertad económica, puesto que los socios pueden modificar la composición accionaria de las sociedades beneficiarias del régimen tributario especial contenido en el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010, sin embargo, para efectos fiscales, esa empresa se rige en materia impositiva por el régimen común establecido en el artículo 240 del Estatuto Tributario[31].

Precisó que el tratamiento tributario preferencial fue temporal y obedecía a “(...) la coyuntura económica del momento en que tienen origen”. De igual manera, indicó que la norma acusada tiene naturaleza objetiva, pues al producirse el supuesto de hecho (cambio en la composición accionaria), se presenta la consecuencia jurídica (régimen común del impuesto). Este modelo normativo permite que la fiscalización y control por parte de la DIAN sea más sencillo, con lo cual se efectivizan los principios de eficiencia, eficacia y economía que orientan el sistema tributario[32].

Intervenciones de instituciones de educación superior

Universidad de Nariño[33]

Esa institución solicitó a la Corte declarar EXEQUIBLE la norma acusada. Para tal efecto, analizó el concepto de libertad económica y la intervención que tiene el Estado para dirigir la economía. De igual manera, expuso la noción del núcleo esencial de la libertad de empresa y el alcance constitucional de los principios de justicia, igualdad y equidad tributaria. En ese sentido, precisó que cuando el análisis que realiza esta Corporación recae sobre materias de naturaleza tributaria, debe utilizarse el “test de constitucionalidad leve”[34].

Manifestó que en el presente caso es fundamental determinar el alcance de la expresión “composición accionaria”. En ese sentido, refirió el oficio No. 220-082537 de 20 de abril de 2017, emitido por la Superintendencia de Sociedades, en el que esa entidad señaló que no existe una definición exacta al respecto, sin embargo, su entendimiento puede realizarse a partir de los principios de estructura jurídica y económica de la sociedad anónima, el primero está relacionado con el capital social y con las diferentes acciones que nacen del mismo, mientras que el segundo, alude al número de accionistas que pertenecen a la sociedad, su identificación, porcentaje y participación.

De esta manera, el interviniente afirmó que la Superintendencia consideró que habrá cambio en la composición accionaria cuando aumente el capital suscrito de la sociedad, en el sentido de que se presente un crecimiento en la participación del accionista, aun cuando se conserve “(...) el mismo número de accionistas y la misma participación porcentual frente al total del capital.”[35]

Adujo que un cambio en la “composición societaria (sic)”[36] producido por la colocación de acciones implicaría un cambio en la estructura de la sociedad, lo que generaría la aplicación del numeral 6º del párrafo 3º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016. En materia de sociedades de personas, expresó que un cambio en la “composición societaria (sic)”[37] se configura cuando ingresa una nueva persona a la sociedad y altera las estructuras de poder para la toma de decisiones al interior del ente social[38].

De acuerdo con lo anterior, indicó que la intención del Legislador con la norma acusada era

eliminar los beneficios tributarios de la empresa en el evento en que se capitalizara o cambiara de “dueños”, lo cual encuentra sustento en la libertad de configuración normativa en materia impositiva del Congreso. En igual forma, la disposición persigue un fin legítimo, que es “(...) financiar al Estado colombiano, para que con los recursos obtenidos se paguen los programas y órganos que le permiten cumplir con sus fines constitucionales.”[39]

Finalmente, consideró que la medida es adecuada porque restablece el régimen común en materia de impuesto de renta para estas empresas y maximiza el cobro impositivo en términos de igualdad y equidad tributaria, particularmente porque cambiaron las circunstancias que dieron origen a la tarifa especial para las empresas beneficiarias de la disposición acusada. En tal sentido, precisó que:

“(...) la medida es adecuada, dado que busca el cobro de un impuesto que consiste en cobrar porcentajes sobre la renta a todas las empresas, sean pequeñas, medianas o grandes, estando esto acorde a los principios de igualdad y equidad tributaria, en razón de que al existir el mismo hecho económico, deber (sic) cobrarse en un mismo impuesto, y que fue el Estado, el que, dentro de su política económica y tributaria, en un momento determinado, decidió prescindir del pago total del impuesto sobre la renta y complementarios respecto de las pequeñas empresas, y ahora, cuando las circunstancias que dieron lugar a esa abstención cambiaron, el Estado puede cobrar la totalidad del impuesto si lo estima necesario para financiarse y cumplir con sus fines.” [40]

Universidad Externado de Colombia[41]

La interviniente pidió a la Corte declarar EXEQUIBLE la disposición demandada porque no restringe el núcleo esencial de la libertad de empresa, consolida el principio de equidad y, además, supera el test leve de razonabilidad[42].

Expuso que la Ley 1429 de 2010, estableció un régimen de beneficios tributarios transitorio dirigido a las empresas que están en la etapa de creación, con la finalidad de incentivar la formalización y la generación de empleo. La reforma introducida por la Ley 1819 de 2016, consagró como condición para la aplicación de la tarifa impositiva especial la estabilidad en la composición accionaria, lo que implica “(...) una limitación de las herramientas de financiación con que cuentan dichas sociedades, puesto que de acudir a la capitalización se verían expulsadas del mismo.”[43]. Para esa universidad, la disposición acusada configura

una “(...) restricción o limitación a través del establecimiento de una consecuencia jurídica adversa ante cualquier cambio en la estructura accionaria realizado en ejercicio de la libertad de empresa.”[44].

Con base en lo anterior, precisó que el examen en el presente asunto debe establecer si la mencionada afectación es inconstitucional porque anula una libertad económica, como es la de empresa. Bajo esa perspectiva, consideró que la medida es razonable y proporcionada porque la norma impide que los beneficios propios de un régimen de transición sean trasladados a contribuyentes distintos de aquellos que fueron cobijados inicialmente por la tarifa impositiva preferencial. En tal sentido, pretende evitar que mediante la cesión de acciones, sujetos no determinados por el Legislador se beneficien de un tratamiento impositivo especial[45].

No obstante, consideró que la expulsión del régimen tributario especial incide en la toma de decisiones de la sociedad al momento de considerar la entrada o la salida de un accionista, por lo que resulta perjudicial para aquellos contribuyentes que no persiguen fines defraudatorios con la modificación del capital accionario. Sin embargo, la hipótesis descrita no es suficiente para desvirtuar la constitucionalidad de la disposición acusada[46].

#### Intervenciones de organizaciones académicas

##### Academia Colombiana de Jurisprudencia[47]

La institución solicitó declarar INEXEQUIBLE el aparte normativo demandado porque desconoce el principio de libertad de empresa y configura una medida restrictiva irrazonable y desproporcionada. Para la interviniente, la disposición acusada condenó a las pequeñas empresas a la imposibilidad de realizar incrementos en el capital o cambios en su estructura o distribución que pueden ser definitivos para su crecimiento y consolidación económica.

Consideró que la norma demandada exige la congelación de la composición accionaria de las sociedades que “(...) amparadas en la legítima confianza que ofrece la voluntad del legislador (sic), cumplieron y cumplen (sic) con los requisitos previstos en esa misma ley para que continúen disfrutando del inventivo (sic) fiscal”, lo cual desconoce el principio de libertad de empresa porque interfiere indebidamente en la organización interna de la

compañía sin justificación[48].

Insistió en que la medida no es razonable porque desconoció la realidad empresarial que motivó el incentivo tributario, que buscaba disminuir los costos de las pequeñas empresas y auspiciar su crecimiento económico. En relación con la proporcionalidad, expresó que la norma fue concebida para evitar abusos de los contribuyentes, pero dicho objetivo se “desdibuja y ensombrece” por el “grave daño” que le causa a las pequeñas empresas. De igual forma, la normativa tributaria sobre reglas antiabuso que pueden aplicar las autoridades tributarias “(...) cuando se encuentren con hechos que lo ameriten en casos atinentes a la ley 1429, y no había, ni hay, ningún motivo que permita respaldar medidas tan ostensiblemente violatorias de la libertad de empresa como la que aquí se examina.”[49].

Instituto Colombiano de Derecho Tributario[50]

El interviniente remitió el concepto ICDT-00412-17 de 30 de marzo de 2017, proferido en el proceso de constitucionalidad del numeral 6º del párrafo 3º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, expediente D-11908, que culminó con la Sentencia C-002 de 2018, en el que solicitó la declaratoria de INCONSTITUCIONALIDAD del precepto acusado.

Consideró que la limitación objeto de censura, basada en que las enajenaciones de las acciones de las sociedades de “primer empleo” las hacen perder los beneficios tributarios respectivos, “(...) no obedece a motivos adecuados y suficientes que la justifiquen (...)” ya que “(...) presume que dichas transacciones pretenden extender el beneficio ilegítimamente (...)”. Por el contrario, si las empresas cumplen con los requisitos legales para beneficiarse del régimen tributario especial, dicha situación no puede afectarse por las transacciones que realicen los accionistas[51].

Intervenciones entidades privadas

Cámara de Comercio de Bogotá[52]

Manifestó que no se pronunciaba sobre la demanda de la referencia en atención a la prohibición que tienen los entes camerales de realizar cualquier acto u operación que no esté encaminado al exclusivo cumplimiento de sus funciones de acuerdo a lo establecido en

los artículos 1 y 5 del Decreto 2042 de 2014[53].

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN[54]

Esa entidad solicitó a la Corte declarar EXEQUIBLE el apartado demandado, bajo el entendido de que la pérdida del tratamiento preferencial tributario aludido se da por cambio en la composición del capital social de las pequeñas empresas que se benefician del régimen establecido en la Ley 1429 de 2010.

El Ministerio Público aclaró que la Corte en Sentencia C-119 de 2018 analizó una demanda contra el artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 y declaró la exequibilidad de dicha norma por los cargos de violación del principio de irretroactividad de la ley tributaria y de confianza legítima. Bajo ese entendido, precisó que en el presente asunto no se configuró la cosa juzgada constitucional porque no existe identidad con el problema jurídico analizado en aquella oportunidad, ya que en esta ocasión el ciudadano alegó la vulneración del principio de libertad de empresa[55].

De otra parte, consideró que la norma acusada no trasgrede la Constitución porque no limita el derecho de las sociedades a capitalizarse y fortalecerse patrimonialmente, puesto que la proposición reprochada regula la pérdida del beneficio tributario y su tratamiento impositivo mediante la tarifa general[56].

La Vista Fiscal precisó que el concepto de “cambio en la composición accionaria” contenido en la proposición analizada, se refiere a la afectación del capital social de todas las sociedades, incluidas aquellas por acciones, que accedieron al tratamiento tributario regulado en la Ley 1429 de 2010 hasta la vigencia de la Ley 1819 de 2016[57].

A tal conclusión arribó a partir de lo establecido en los artículos 98, 100 y 110 del Código de Comercio, que consagran el capital social como uno de los requisitos esenciales de la constitución de una sociedad en general. Bajo ese entendido, la composición de las sociedades comerciales se verifica a partir de 2 elementos: el capital social y los socios. Por tal razón, el supuesto de hecho referido alude a una variación en cualquiera de esas dos expresiones, tal y como lo expresó la Superintendencia de Sociedades en el oficio número 20220-825537 de 20 de abril de 2017[58].

El Procurador consideró que el Legislador no prohibió a las pequeñas empresas el ejercicio de su libertad para cambiar el capital social, particularmente para capitalizarse. En ese sentido, el alcance de la norma es regular los efectos fiscales del cumplimiento del supuesto de hecho, para dar paso a la aplicación del régimen común del impuesto de renta[59].

De esta manera, precisó que la proposición acusada tiene como finalidad evitar “(...) comportamientos elusivos y de evasión” [60] por parte de los contribuyentes, en atención a que el Estado tiene la amplia facultad de imponer cargas contributivas y existe el deber correlativo de las personas de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

En esa misma línea, insistió en que la Ley 1429 de 2010 buscaba que las pequeñas empresas iniciaran formalmente su actividad económica principal a partir de su inscripción en el registro mercantil, para lo cual el Estado les otorgó un incentivo materializado en la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta[61].

De acuerdo a lo anterior, la medida analizada se ajusta a los objetivos descritos previamente, en el sentido de que ante cualquier cambio de la composición del capital social, “(...) la empresa pierde su condición de HABER INICIADO formalmente su actividad económica que le permite acceder al beneficio tributario, y deviene en una nueva actividad comercial que NO es la inicial, sino posterior que se ejerce en condiciones jurídicas comerciales normales (...)”[62] por lo que debe tributar renta con tarifa plena, con lo cual, también se garantiza el principio constitucional de la función social de la empresa.

Expuso que la limitación estudiada adquiere mayor relevancia si se considera que las empresas que se benefician del régimen establecido en el artículo 240 del Estatuto Tributario, están exoneradas del pago de aportes parafiscales al SENA, ICBF y al régimen contributivo de salud[63].

## VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1. Conforme al artículo 241 numeral 4º del texto Superior, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad del artículo 100 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, ya que se trata de una demanda en contra de una disposición jurídica contenida en una ley de la República.

## Asuntos preliminares

2. La demanda, las intervenciones y el concepto del Ministerio Público generan para la Sala Plena la necesidad de pronunciarse sobre cuestiones previas antes de analizar la acusación de inconstitucionalidad presentada. Por tal razón, se estudiarán los siguientes aspectos preliminares: i) la existencia o no de cosa juzgada en relación con las Sentencias C-002 y C-119 ambas del 2018; y, ii) la aptitud sustantiva de la demanda. Una vez se hayan verificado los anteriores elementos, y de ser procedente, la Corte abordará el estudio de fondo de la demanda de la referencia.

Inexistencia de cosa juzgada constitucional en relación con las Sentencias C-002[64] y C-119[65] ambas de 2018

3. Las intervenciones de la DIAN y del Procurador, advirtieron que sobre la norma demandada en esta oportunidad, la Corte profirió las Sentencias C-002 y C-119 ambas de 2018, en las que resolvió declararse inhibida para conocer de fondo el asunto y declarar la exequibilidad por los cargos de irretroactividad de la ley tributaria y de confianza legítima, respectivamente. Por tal razón, la Sala procederá a verificar si operó el fenómeno de la cosa juzgada en relación con las decisiones previamente referenciadas.

4. Conforme al artículo 243 de la Carta, las sentencias proferidas por la Corte, en ejercicio del control de constitucionalidad, hacen tránsito a cosa juzgada constitucional, por lo que: “Ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto jurídico declarado inexecutable por razones de fondo, mientras subsistan en la Carta las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación entre la norma ordinaria y la Constitución”.

De igual manera, los artículos 46 y 48 de la Ley 270 de 1996, al igual que el artículo 22 del Decreto 2067 de 1991, complementan el enunciado Superior al definir que las decisiones que dicte la Corte en ejercicio del control de constitucionalidad son definitivas, de obligatorio cumplimiento y tienen efectos erga omnes[66].

5. Esta Corporación en Sentencia C-228 de 2015[67], estableció las funciones de la cosa juzgada tanto en una dimensión negativa como positiva. A tal efecto: “(...) la cosa juzgada tiene una función negativa, que consiste en prohibir a los funcionarios judiciales conocer, tramitar y fallar sobre lo ya resuelto, y una función positiva, que es proveer seguridad a las

relaciones jurídicas[68].”[69]

Esa misma providencia reiteró las reglas jurisprudenciales de verificación de la existencia de cosa juzgada: “(...) (i) que se proponga estudiar el mismo contenido normativo de una proposición jurídica ya estudiada en una sentencia anterior; (ii) que se presenten las mismas razones o cuestionamientos (esto incluye el referente constitucional o norma presuntamente vulnerada), analizados en ese fallo antecedente; y (iii) que no haya variado el patrón normativo de control[70].”[71]

6. En relación con la cosa juzgada constitucional, la jurisprudencia de este Tribunal ha considerado que la misma puede ser formal o material. Se tratará de cosa juzgada constitucional formal[72]: “(...) cuando existe una decisión previa del juez constitucional en relación con la misma norma que es llevada posteriormente a su estudio...”[73], o, cuando se trata de una norma con texto normativo exactamente igual, es decir, formalmente igual[74]”[75]. Este evento impide volver a revisar la constitucionalidad de la disposición normativa sobre la cual la Corte profirió una decisión contenida en un fallo ejecutoriado[76].

De otra parte, habrá cosa juzgada constitucional material cuando: “(...) existen dos disposiciones distintas que, sin embargo, tienen el mismo contenido normativo. En estos casos, es claro que si ya se dio un juicio de constitucionalidad previo en torno a una de esas disposiciones, este juicio involucra la evaluación del contenido normativo como tal, más allá de los aspectos gramaticales o formales que pueden diferenciar las disposiciones demandadas[77]. Por tanto opera el fenómeno de la cosa juzgada.”[78]

7. Ahora bien, los efectos de la cosa juzgada en materia de control de constitucionalidad están condicionados a la manera en que la Corte resuelve las demandas que son sometidas a su jurisdicción. En efecto, la declaratoria de inexecutable de una norma, implica que no existe objeto para un nuevo pronunciamiento de esta Corporación, por tal razón la demanda que se presente con posterioridad deberá rechazarse o proferirse un fallo inhibitorio y estarse a lo resuelto en la decisión anterior[79].

Si este Tribunal ha resuelto la executable de una norma que con posterioridad es nuevamente demandada, debe analizarse cuál fue el alcance de la decisión previa, con la finalidad de “(...) definir si hay lugar a un pronunciamiento de fondo o si por el contrario la

problemática ya ha sido resuelta, caso en el cual, la demanda deberá rechazarse de plano o, en su defecto la Corte emitirá un fallo en el cual decida estarse a lo resuelto en el fallo anterior.”[80]

En este último caso, esta Corporación ha considerado que la cosa juzgada puede ser absoluta o relativa según la Corte defina en el pronunciamiento anterior los efectos que se derivan de la declaración de exequibilidad. De esta suerte, la cosa juzgada absoluta surge cuando este Tribunal no precisa los efectos de esa decisión, por lo que se presume que el precepto analizado tiene validez frente a la totalidad de las normas constitucionales. Bajo esta perspectiva, la Corte no podría volver a fallar sobre esa materia. De otra parte, la cosa juzgada relativa se configura en los eventos en que el juez constitucional delimita en la parte resolutive el efecto de dicha decisión[81].

8. Sin embargo, también la Corte ha advertido que en algunos casos se presenta la cosa juzgada aparente, situación en la cual, pese al silencio que se observa en la parte resolutive de la sentencia sobre los efectos de la decisión, existen en su parte motiva referencias suficientes para concluir que, en realidad, este Tribunal limitó su análisis únicamente a los cargos que le fueron planteados en la demanda, o a la confrontación de la norma acusada con el contenido de unos determinados preceptos constitucionales[82]. En esta situación se entiende que la cosa juzgada derivada de la sentencia anterior no era absoluta, como podría parecer, sino relativa pero implícita. Por tanto se permite que la Corte decida de fondo sobre otras demandas contra el mismo precepto, siempre y cuando no se refieran a los cargos ya analizados.

9. De otra parte, la Corte reitera que las decisiones inhibitorias que profiere en ejercicio de sus funciones jurisdiccionales, especialmente en el marco de los procesos de control abstracto de constitucionalidad, no hacen tránsito a cosa juzgada. En efecto, esta Corporación en Sentencia C-374 de 2002[83], precisó que:

“(…) el hecho de haberse admitido una demanda que adolece de alguno de los requisitos sustanciales -entre ellos el concepto de violación-, no implica que sobre la misma la Corte necesariamente esté obligada a pronunciarse de fondo pues el análisis que se hace al momento de la admisión es flexible, dada la naturaleza pública de la acción de inconstitucionalidad, lo cual no obsta para que al momento de fallar la causa el pleno de

esta Corporación pondere nuevamente el contenido del libelo y decida sobre la procedencia o no de dictar una decisión de fondo.”

En esa providencia, este Tribunal insistió en que la decisión de inhibirse de emitir un pronunciamiento de mérito, no desconoce el derecho de acceso a la administración de justicia del actor, puesto que se trata de una determinación que no hace tránsito a cosa juzgada, lo que le permite al ciudadano intentar nuevamente el ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, sustentada en razones que permitan a la Corte abordar la controversia material invocada[84].

En Sentencia C-258 de 2008[85], este Tribunal precisó que las decisiones inhibitorias ponen fin a una etapa procesal sin decidir de fondo el asunto conocido por el juez, es decir, sin que se adopte una resolución de mérito[86]. De esta suerte, el asunto no ha sido resuelto y puede presentarse nuevamente una demanda de inconstitucionalidad ante esta jurisdicción. En tal sentido, una sentencia inhibitoria de constitucionalidad no produce efectos de cosa juzgada respecto de la disposición acusada, lo que permite insistir nuevamente en su análisis de validez.

De acuerdo con lo expuesto, un fallo inhibitorio anterior “(...) no obliga a la Corte a repetir esa misma decisión si la nueva demanda cumple los requisitos que exige el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991, en especial en lo relativo a exponer cargos suficientes que permitan enfrentar un problema constitucional a partir de la confrontación de la disposición acusada y el ordenamiento superior.”[87]

La Sentencia C-713 de 2013[88] reiteró que las decisiones inhibitorias no hacen tránsito a cosa juzgada, puesto que:

“(...) de la misma esencia de toda inhibición es su sentido de “abstención del juez” en lo relativo al fondo del asunto objeto de proceso. Siempre consiste, por definición, en que la administración de justicia no se pronuncia, esto es, no falla, no decide, no juzga. Y, si no juzga, carece de toda lógica atribuir al acto judicial en que se consagra tal determinación - de no juzgar- el carácter, la fuerza y el valor de la cosa juzgada, que de suyo comporta la firmeza y la intangibilidad de “lo resuelto”.

10. En suma, la jurisprudencia de este Tribunal ha consolidado un precedente pacífico y

reiterado en torno a la ausencia de efectos de cosa juzgada de las decisiones inhibitorias proferidas en sede de control abstracto de constitucionalidad. Por tal razón, los ciudadanos pueden demandar nuevamente las disposiciones jurídicas acusadas, siempre que cumplan con los requisitos que exige el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991, particularmente el relativo a la carga argumentativa que sustenta el concepto de violación.

11. La DIAN en su intervención formuló la “excepción de cosa juzgada”[89] porque la Corte en Sentencia C-002 de 2018, se declaró inhibida para pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 100 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, ya que, en aquella oportunidad, la demanda no presentó al menos un cargo concreto contra la disposición que permitiera comprobar una oposición objetiva y verificable entre su contenido y el principio de libertad de empresa.

De esta manera, expresó que en el presente asunto se configuraron los elementos de identidad de objeto y del cargo, por lo que insistió en que este Tribunal declare la existencia de cosa juzgada.

12. Conforme a lo expuesto, la Sala no accederá a la solicitud de declaración de cosa juzgada constitucional derivada de la Sentencia C-002 de 2018[90], en atención a que en aquella oportunidad la Corte se declaró inhibida para adelantar el análisis material de constitucionalidad del artículo 100 de la Ley 1719 de 2016, demandado nuevamente por el cargo de violación del principio de libertad de empresa.

En el asunto de la referencia, tal y como lo advirtió la interviniente se presenta identidad en los cargos, en la norma acusada y en el demandante. Sin embargo, de acuerdo con el precedente reiterado y pacífico contenido en la jurisprudencia de este Tribunal, las decisiones inhibitorias no hacen tránsito a cosa juzgada constitucional y no impiden que el mismo demandante o cualquier otro ciudadano, demande nuevamente las disposiciones normativas que considera son inconstitucionales, que fueron acusadas previamente pero sobre las cuales esta Corporación no ha proferido una decisión de mérito.

En tal sentido, lo resuelto en la Sentencia C-002 de 2018 no obliga a la Corte a reiterar esa decisión, sino que debe examinar si en esta oportunidad la demanda reúne los requisitos de aptitud consagrados en el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991, particularmente lo relativo a la sustentación de un cargo que permita enfrentar un problema constitucional a partir de

la confrontación de la disposición acusada y el ordenamiento superior.

13. Por su parte, el Procurador manifestó que la constitucionalidad de la norma acusada fue analizada en la Sentencia C-119 de 2018[91], sin embargo, indicó que en aquella oportunidad, el estudio se basó en los cargos por violación de los principios de irretroactividad, de equidad y de justicia tributaria, y en el desconocimiento de los derechos adquiridos de los contribuyentes. Por tal razón, la Vista Fiscal insistió en que no existe identidad con el objeto de análisis del asunto de la referencia, en el que el demandante acusa la proposición jurídica por trasgredir el principio de libertad de empresa.

14. La Sala encuentra que en relación con la Sentencia C-119 de 2018 acaeció la figura de la cosa juzgada relativa, la cual no extiende sus efectos al presente asunto, como se expone seguidamente:

Análisis de la cosa juzgada relativa en relación con la Sentencia C-119 de 2018

Sentencia

Norma acusada

Cargos

Razones de la decisión

Decisión

C-119 de 2018

Parágrafo 3º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016.

La norma desconoce los principios de irretroactividad, equidad y justicia tributaria y viola los derechos adquiridos de los contribuyentes.

“(…) la Corte señaló que la norma acusada no violó el artículo 58 de la Carta, en razón a que, en materia tributaria en abstracto no se deriva del precepto anotado protección alguna sobre derechos adquiridos. Así mismo, concluyó que el contenido normativo de la disposición demandada no vulneró el principio constitucional de

irretroactividad, por cuanto proyecta sus efectos hacia el futuro, dejando a salvo los periodos gravables ocurridos en vigencia de la Ley 1429 de 2010.

En esa línea de argumentación, la Sala Plena estableció que tampoco fueron desconocidos los principios de confianza legítima y buena fe, porque la norma acusada no defraudó las expectativas legítimas que tenían los contribuyentes beneficiarios de la Ley 1429 de 2010, sino que, por el contrario, las salvaguardó al otorgar medidas transitorias que facilitan la adaptación de las pequeñas empresas a la nueva realidad fiscal.”

DECLARAR EXEQUIBLE, por los cargos analizados en la presente sentencia, el parágrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, bajo el entendido de que el régimen de transición de progresividad de la tarifa del impuesto sobre la renta para las pequeñas empresas beneficiarias de lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, solo se aplica a partir del año gravable 2017.

Con base en lo expuesto, la Sala concluye que los efectos derivados de la declaratoria de exequibilidad contenida en la Sentencia C-119 de 2018 fueron de cosa juzgada relativa, es decir, limitados a los cargos estudiados en aquella oportunidad, referidos a las vulneraciones de los artículos 58, 95.9 y 363 de la Constitución. En el presente asunto, las acusaciones giran en torno al presunto desconocimiento del artículo 333 de la Carta, por lo que no se configuró dicha institución y la Corte puede pronunciarse sobre los reproches contenidos en la demanda de la referencia.

Aptitud de la demanda[92]

15. El demandante consideró que la norma censurada desconoce el artículo 333 Superior, porque la pérdida del tratamiento tributario preferencial consagrado en la Ley 1429 de 2010 por el cambio en la composición accionaria, afecta la libertad de empresa al restringir la potestad de organización y gestión autónoma de sus intereses mediante la interferencia injustificada del Estado en el manejo de sus asuntos internos, particularmente los relacionados con el fortalecimiento patrimonial del ente societario. A su turno, la DIAN y el Ministerio de Hacienda expresaron en su intervención que la demanda es inepta, razón por la que la Sala analizará este argumento.

16. Este Tribunal recuerda que la jurisprudencia de esta Corporación ha sostenido reiteradamente[93] que la acción pública de inconstitucionalidad constituye una manifestación del derecho fundamental a la participación ciudadana, lo que configura un instrumento jurídico valioso, que le permite a los ciudadanos defender el poder normativo de la Constitución y manifestarse democráticamente frente a la facultad de configuración que ostenta el Legislador (artículos 150 y 114 CP)[94].

Aunque la acción de inconstitucionalidad es pública[95], no requiere de abogado[96] y tampoco exige un especial conocimiento para su presentación, lo cierto es que el derecho político a interponer acciones públicas como la de inconstitucionalidad (art. 40-6 C.P), no releva a los ciudadanos de presentar argumentos serios para desvirtuar la presunción de validez de la ley y de observar cargas procesales mínimas en sus demandas, que justifiquen debidamente sus pretensiones de inexequibilidad.

Estos requisitos buscan, de un lado, promover el delicado balance entre la observancia del principio pro actione -que impide el establecimiento de exigencias desproporcionadas a los ciudadanos que hagan nugatorio en la práctica el derecho de acceso a la justicia para interponer la acción pública enunciada-, y de otro, asegurar el cumplimiento de los requerimientos formales exigibles conforme a la ley, en aras de lograr una racionalidad argumentativa que permita el diálogo descrito[97] y la toma de decisiones de fondo por parte de esta Corporación[98].

Desde esta perspectiva, si bien es cierto que en virtud de lo preceptuado por el principio pro actione, las dudas de la demanda deben interpretarse en favor del accionante[99] y la Corte debe preferir una decisión de fondo antes que una inhibitoria[100], también es cierto que esta Corporación no puede corregir ni aclarar los aspectos confusos o ambiguos que surjan de las demandas ciudadanas[101] “so pretexto de aplicar el principio pro actione, pues, se corre el riesgo de transformar una acción eminentemente rogada, en un mecanismo oficioso”[102], circunstancia que desborda el sentido del control de constitucionalidad por vía de acción que le compete.

Por ende, la exigencia de los requisitos mínimos a los que se hace referencia, mediante el uso adecuado y responsable de los mecanismos de participación ciudadana busca[103]: (i) evitar que la presunción de constitucionalidad que protege al ordenamiento jurídico se

desvirtúe a priori, en detrimento de la labor del Legislador, mediante acusaciones infundadas, débiles o insuficientes; (ii) asegurar que este Tribunal no produzca fallos inhibitorios de manera recurrente, ante la imposibilidad de pronunciarse realmente sobre la constitucionalidad o no de las normas acusadas, comprometiendo así la eficiencia y efectividad de su gestión; y (iii) delimitar el ámbito de competencias del juez constitucional, de manera tal que no adelante, de manera oficiosa, el control concreto y efectivo de las normas acusadas. De hecho, conforme al artículo 241 de la Constitución, por regla general, a la Corte Constitucional no le corresponde revisar oficiosamente las leyes, sino examinar las que efectivamente demanden los ciudadanos, lo que implica que esta Corporación pueda adentrarse en el estudio de fondo de un asunto, sólo una vez se presente, en debida forma, la acusación ciudadana[104].

17. El artículo 2° del Decreto 2067 de 1991, fija las condiciones o requisitos mínimos de procedibilidad de las demandas de inconstitucionalidad, exigiéndole a los ciudadanos que (i) señalen las disposiciones legales contra las que dirigen la acusación; (ii) delimiten las preceptivas constitucionales que consideran violadas y (iii) expliquen las razones o motivos por los cuales estiman que tales normas superiores han sido desconocidas.

En lo concerniente al requisito relacionado con las “razones o motivos por los cuales estiman que tales normas superiores han sido desconocidas”, esta Corporación ha precisado de manera consistente en su jurisprudencia, que dichas razones deben ser conducentes para hacer posible el diálogo constitucional que se ha mencionado. Ello supone el deber para los ciudadanos de “formular por lo menos un cargo concreto, específico y directo de inconstitucionalidad contra la norma acusada, que le permita al juez establecer si en realidad existe un verdadero problema de índole constitucional y, por tanto, una oposición objetiva y verificable entre el contenido literal de la ley y la Carta Política”. [105]

18. En ese orden de ideas, para la jurisprudencia de esta Corporación[106] el concepto de la violación requiere que los argumentos de inconstitucionalidad contra las normas acusadas sean: i) claros, es decir, que exista un hilo conductor en la argumentación que permita comprender el contenido de la demanda y las justificaciones que la sustentan; ii) ciertos, pues la demanda habrá de recaer sobre una proposición jurídica real y existente; iii) específicos, en la medida que se precise la manera en que la norma acusada vulnera un precepto o preceptos de la Constitución, con argumentos de oposición objetivos y

verificables entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política, lo que hace inadmisibles los argumentos vagos, indeterminados, abstractos y globales; iv) pertinentes, el reproche debe ser de naturaleza constitucional pues no se aceptan reproches legales y/o doctrinarios; y, v) suficientes, debe exponer todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio y que despierten una duda mínima y razonable sobre la constitucionalidad de la disposición acusada.

19. Conforme a lo expuesto, para la Sala la demanda de la referencia superó los yerros argumentativos expuestos en la Sentencia C-002 de 2018[107] y es apta porque cumple con los presupuestos establecidos en el artículo 6º del Decreto 2067 de 1991, en atención a que el cargo por desconocimiento del principio de la libertad de empresa, contenido en el artículo 333 de la Constitución, superó los requisitos de: i) claridad, ya que presentó un hilo conductor en la justificación de que la norma acusada estableció la supuesta limitación de las sociedades para gestionar sus asuntos internos como es el cambio de la composición accionaria, so pena de perder un beneficio económico considerable para la empresa; ii) la demanda es cierta, pues recae sobre una proposición jurídica real y existente como la acusada, la cual regula la forma en que una empresa pierde un beneficio tributario por el cambio en su composición accionaria, lo que se traduce en una limitación al ejercicio del derecho de la libertad de empresa; iii) especificidad, porque expuso de manera concreta y determinada la forma en que la norma objeto de reproche constituye una limitación que podría considerarse desproporcionada o irrazonable al núcleo esencial del principio de libertad de empresa; iv) pertinencia en el sentido de que las razones esbozadas se fundamentan en la confrontación de la norma con el texto superior; y v) suficiencia, porque presentó todos los elementos de juicio, con la entidad suficiente para generar una duda mínima y razonable sobre la inconstitucionalidad de la norma objeto de censura.

20. Conforme a lo expuesto, la Sala considera que la demanda presentada por el actor reúne los requisitos de aptitud necesarios para un pronunciamiento de fondo. En tal sentido, el cargo formulado por el ciudadano acreditó el cumplimiento de los presupuestos mínimos para promover un pronunciamiento de fondo en el presente asunto, por lo que no prospera la declaración de inhibición en este caso.

La formulación del problema jurídico

21. De acuerdo con los antecedentes expuestos, el problema jurídico que debe abordar la Corte en el presente asunto es el siguiente: ¿el artículo 100 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, desconoce el artículo 333 de la Constitución al establecer que las empresas beneficiarias del régimen preferencial en materia de impuesto a la renta, establecido en el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010, perderán el beneficio impositivo si se configura un cambio en su composición accionaria?

22. Para abordar el problema jurídico enunciado, la Corte analizará los siguientes aspectos: i) la empresa y su relevancia constitucional, la sociedad comercial, el contrato social, los socios, el capital social, las clases de sociedades y las políticas públicas de fomento; ii) el derecho a la libertad de empresa, sus elementos esenciales y las limitaciones a su ejercicio; iii) la potestad de configuración de legislativa en materia impositiva, la naturaleza del impuesto de renta y la concesión de beneficios tributarios en particular a empresas. Finalmente, iv) estudiará la constitucionalidad de la norma objeto de censura.

#### La empresa y su relevancia constitucional

23. El análisis de constitucionalidad propuesto en la demanda de la referencia recae sobre una norma que regula la manera en que ciertas empresas pierden un tratamiento tributario preferencial debido al cambio en su composición accionaria. Bajo ese entendido, la Sala hará un breve recuento sobre la conceptualización de la empresa y su relevancia constitucional.

24. La empresa, en el escenario de una economía de mercado, se configura como el instrumento para ejercer las libertades económicas de producción e intermediación de bienes y servicios. En otras palabras, se trata de un sistema de “(...) organización económica productiva y socioeconómicamente eficiente creada y dirigida por un sujeto jurídico (privado o público) atribuido de libertad económica, con participación de los trabajadores en su gestión o en sus beneficios.”[108].

Conforme a lo expuesto, la empresa es una institución económica fundamental porque gestiona y organiza los factores de producción, con la finalidad de generar rentabilidad a quienes asumen el riesgo de invertir su capital, satisfacer necesidades individuales y colectivas, y finalmente, promover bienestar[109].

Se trata de una entidad insertada en la sociedad porque condiciona la vida y las expectativas de los individuos que, como agentes económicos, interactúan de manera permanente, como consumidores, trabajadores, inversores o ciudadanos que se benefician o se pueden perjudicar por las externalidades generadas por la actuación de la empresa. Bajo ese entendido, a través de ese ente se crean mayores fuentes de empleo, se satisface la demanda de bienes y servicios (aumenta la productividad), se pagan impuestos, se genera desarrollo de tecnología, entre otros aspectos[110].

Bajo esa perspectiva, la razón de ser de la empresa trasciende la maximización de los beneficios privados de quienes la integran[111] y se extiende al compromiso social de generar riqueza y bienestar general, con lo cual se garantizan la dignidad humana, el empleo, el mejoramiento de la calidad de vida, la igualdad, la redistribución equitativa, la solidaridad, la sostenibilidad ambiental y la democracia[112].

25. El inciso 4º del artículo 333 de la Constitución, describe a la empresa como la base del desarrollo y consagra una ineludible función social de la que se derivan obligaciones. De igual forma, establece el mandato dirigido al Estado para estimular el desarrollo empresarial.

Este Tribunal, en Sentencia C-624 de 1998[113] expresó que la empresa juega un papel esencial como instrumento de desarrollo de la iniciativa privada y elemento del engranaje económico global. En ese entendido, la Constitución garantiza la posibilidad de crear empresas que pueden ser individuales o resultar del concurso de varias personas, como ocurre con las múltiples formas de sociedades comerciales y con la unipersonal[114].

La Carta establece las normas que ordenan la vida económica de la sociedad y el marco jurídico esencial para la estructuración y el funcionamiento de la actividad material productiva[115]. Para la Corte, la Constitución protege la empresa como la “(...) unidad viviente que ella conforma”[116], pues su reconocimiento como base del desarrollo dentro de la actividad económica implica su papel protagónico en el engranaje de los negocios como herramienta ejecutante de la iniciativa privada y del bienestar general[117].

Por su parte el artículo 2º de la Ley 590 de 2000[118], modificado por el artículo 43 de la Ley 1450 de 2011[119], establece que “Para todos los efectos, se entiende por empresa, toda unidad de explotación económica, realizada por persona natural o jurídica, en

actividades agropecuarias, industriales, comerciales o de servicios, en el área rural o urbana.”

## El empresario y las sociedades comerciales

27. El empresario puede entenderse como aquella persona natural o jurídica que en nombre propio ejercita una actividad de intermediación en el mercado, con fines de lucro. En tal sentido, puede ser individual (persona natural) o social, mediante la creación de sociedades mercantiles constituidas de acuerdo con la ley[120].

28. Como se expuso, las personas jurídicas confluyen a las dinámicas de la empresa, particularmente las sociedades comerciales. Estos entes han sido comprendidos como grupos de personas que se asocian para la explotación conjunta de una empresa, es decir, tienen una causa lucrativa, persiguen la obtención de un excedente económico distribuible entre los socios (utilidad)[121].

29. La constitución de estas personas jurídicas se realiza a través del contrato de sociedad. El artículo 98 del Código de Comercio establece que: “Por el contrato de sociedad dos o más personas se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social. La sociedad, una vez constituida legalmente, forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados.”

Conforme a lo anterior, se trata de un acto jurídico de nacimiento de un ente colectivo que actúa en el tráfico comercial, se relaciona y produce efectos sobre las personas que lo integran y aquellas ajenas al contrato, por lo que su importancia y trascendencia social y económica es innegable[122].

30. La calidad de socios la tienen las personas naturales o jurídicas que se reúnen para conformar un modelo societario para desarrollar una actividad mercantil y obtener utilidad. Dicha condición se adquiere cuando la persona ingresa a la sociedad, bien sea en el acto de constitución o posteriormente, mediante la entrega de aportes al ente. Lo anterior genera una serie de derechos y obligaciones que consolidan el punto de origen y de unificación de las relaciones que se producen entre el socio y la persona jurídica[123].

31. Uno de los elementos esenciales del contrato de sociedad es el aporte que hace cada uno de los socios, bien sea en dinero, trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, como contribución a la consecución de los fines perseguidos con la constitución del ente societario.

El artículo 110 del Código de Comercio, establece que el acto de constitución de la sociedad comercial debe expresar el capital social, especialmente, la parte del mismo que se suscribe y la que se paga por cada socio en el acto de constitución. En las sociedades por acciones deberá expresarse, además, el capital suscrito y el pagado, la clase y valor nominal de las acciones representativas del capital, la forma y términos en que deberán cancelarse las cuotas debidas, cuyo plazo no podrá exceder de un año.

Por su parte, el artículo 122 de esa normativa, consagra que el capital social será fijado de manera precisa, pero podrá aumentarse o disminuirse en virtud de la correspondiente reforma estatutaria, aprobada y formalizada conforme a la ley. Será ineficaz el aumento de capital mediante el reevalúo de activos.

Las sociedades, en atención a la manera en que se divide el capital social, pueden ser: i) por partes de interés; ii) por cuotas; y iii) por acciones. En las sociedades por partes de interés, como la colectiva, el derecho que le corresponde al socio es un interés de valor indeterminado que se estima igual a su aporte[125].

Las sociedades por cuotas, como las limitadas y en comandita simple, tienen el capital dividido en cuotas de un mismo valor nominal y cada una de ellas da derecho a un voto[126].

Finalmente, las sociedades por acciones, entre las que se encuentran las anónimas y en comandita por acciones, dividen su capital en acciones que tienen un mismo valor nominal y cada una de ellas da derecho a un voto, están representadas en títulos negociables, con lo cual se facilita la desvinculación del socio mediante la negociación de sus acciones. No obstante, la ley permite acciones con dividendo preferencial sin derecho a voto, tal y como lo prevén los artículos 61 al 66 de la Ley 222 de 1995[127].

33. De acuerdo a lo expuesto, el contrato social da vida al ente societario y es el documento en el que confluyen las voluntades de una o varias personas para hacer aportes en dinero

y otros bienes valorables en dinero, con la finalidad de adelantar actividades económicas que generen utilidades.

Uno de los elementos de constitución de la sociedad es el capital social, entendido como los aportes que entregan los socios para que el ente nazca a la vida jurídica. Según la importancia del capital social, las sociedades pueden ser personales (colectivas) o de capital (anónimas).

También pueden clasificarse según se divida el capital. En tal sentido, pueden ser, por partes de interés (colectiva), por cuotas (limitada y en comandita simple) y por acciones (anónimas y en comandita por acciones).

El tamaño de las empresas y las políticas de fomento

34. Según su tamaño las empresas pueden ser grandes, medianas o pequeñas[128]. El artículo 2º de la Ley 905 de 2004, modificó el artículo 2 de la Ley 590 de 2000 y, en su momento, clasificó las empresas de la siguiente manera:

Tamaño

Número de trabajadores

Valor de activos en UVT o SMLV

Mediana

Entre 51 y 200

100.000 a 610.000 UVT

Pequeña

Entre 11 y 50

501 y menor a 5000 SMLV

Micro

Menor a 10

Menor a 500            SMLV

De acuerdo con el artículo 43 de la Ley 1450 de 2011[129], la clasificación por tamaño empresarial, se guiará por los conceptos de micro, pequeña, mediana y gran empresa, mediante la utilización de uno o varios de los siguientes criterios:

1. Número de trabajadores totales.
2. Valor de ventas brutas anuales.
3. Valor activos totales.

Para efectos de los beneficios otorgados por el Gobierno nacional a las micro, pequeñas y medianas empresas, el criterio determinante será el valor de ventas brutas anuales.

35. Esta forma de caracterización con base en el tamaño de las empresas tiene como finalidad la formulación y aplicación de políticas públicas que favorezcan a aquellos sectores que tengan o puedan tener mayor impacto en los niveles de producción, empleo y generación de ingresos en el país[130].

La Ley 590 de 2000 “Por la cual se dictan disposiciones para promover el desarrollo de las micro, pequeñas y medianas empresas”, es un ejemplo de política pública de fomento de las empresas según su tamaño. Este cuerpo normativo contiene disposiciones con enfoques de preferencia o de falla de mercado dirigidos al fortalecimiento de las micro, pequeñas y medianas empresas-Mypimes.

En efecto, el artículo 1º de la mencionada normativa, establece que el objeto de la ley es, entre otros, promover el desarrollo integral de las micro, pequeñas y medianas empresas en consideración a sus aptitudes para la generación de empleo, el desarrollo regional y la integración entre sectores económicos, entre otros.

En igual sentido, busca facilitar el acceso a mercados de bienes y servicios, la formación de capital humano, la asistencia para el desarrollo tecnológico y el ingreso a los mercados

financieros. En ese sentido, tiene como propósito asegurar la eficacia del derecho a la libre y leal competencia, así como, crear incentivos para la capitalización de las micro, pequeñas y medianas empresas.

En desarrollo de lo anterior, el capítulo III de la mencionada ley, regula el acceso al mercado de bienes y servicios para el funcionamiento del Estado (artículos 12 al 16). El capítulo IV establece mecanismos para el desarrollo tecnológico y talento humano (artículos 17 al 33). El acceso a mercados financieros está regulado en el capítulo V (artículos 34-40). Finalmente, el capítulo VI se refiere a las medidas de fomento para la creación de empresas, particularmente aquellas destinadas a establecer regímenes tributarios especiales y reducciones en el pago de contribuciones parafiscales, de acuerdo con lo establecido en los artículos 42 y 43 ejusdem.

De otra parte, la Ley 1429 de 29 de diciembre de 2010 “Por la cual se expide la Ley de Formalización y Generación de Empleo.” Tenía como finalidad “(...) romper (...) la informalidad empresarial y laboral en Colombia, así como facilitar la vinculación laboral de los jóvenes”[131] también es un ejemplo de las políticas de fomento implementadas por el Estado.

Las herramientas para cumplir los propósitos de la ley consistían en incentivos para la formalización empresarial y la generación de empleo (artículos 3 al 16), la simplificación de trámites para la formalización (artículos 17 al 50) y mecanismos de control (artículos 51 al 63).

Los incentivos para la formalización empresarial establecían un sistema de progresividad en el pago del impuesto de renta, de los aportes parafiscales y para la expedición y renovación del registro mercantil. Lo anterior tenía la finalidad de “(...) combatir la informalidad en las micro y pequeñas empresas como (sic) de acompañarlas en su proceso de aprendizaje, [por lo que] es necesario disminuir las cargas económicas a esas empresas durante sus primeros años de operación.”[132]

36. En suma, la empresa es reconocida como un valioso instrumento de participación en el mercado económico, cuenta con protección constitucional particularmente por su reconocimiento como base del desarrollo, maximizadora de riqueza, del bienestar social y garante de la dignidad humana, del empleo, del mejoramiento de la calidad, de la igualdad,

de la redistribución equitativa, de la solidaridad, de la sostenibilidad ambiental y de la democracia.

El derecho a la libertad de empresa, sus elementos esenciales y la posibilidad de limitación

37. La libertad económica está consagrada en el artículo 333 de la Carta y ha sido entendida por este Tribunal como la facultad de toda persona para realizar actividades de carácter económico, con la finalidad de crear, mantener o incrementar su patrimonio[133].

La Corte ha establecido que el modelo de Estado adoptado por el Texto Superior no tiene un contenido neutro en relación con el ámbito económico. En tal sentido, la relación entre el poder estatal y el mercado está mediada por: i) la protección de la libertad y la libre iniciativa privada, las cuales no tienen carácter absoluto, en atención a que su ejercicio debe armonizarse con la función social de la empresa, el interés general, la libre competencia, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación (artículo 333); y, ii) la adscripción de competencias a las autoridades del Estado, basadas en su condición de director general de la economía, con la finalidad de garantizar el goce efectivo de las mencionadas libertades, el cumplimiento de los límites que le son propios, el uso adecuado de los recursos naturales y del suelo, la producción, utilización y consumo de los bienes y servicios públicos y privados, la racionalización de la economía con el fin de conseguir en el plano nacional y territorial en un marco de sostenibilidad fiscal, el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano, así como la promoción de la productividad, la competitividad y el desarrollo económico[134].

Bajo esta perspectiva, el Estado colombiano es incompatible con un modelo de liberalismo económico clásico, que proscribe la intervención estatal, así como con formas de economía autoritaria centradas en el Estado como único agente relevante del mercado. Por el contrario, la Constitución adoptó un modelo de economía social de mercado, que reconoce a la empresa y a la iniciativa privada, como el motor de la economía, pero que limita razonable y proporcionalmente la libertad de empresa, con el único propósito de cumplir los fines constitucionales que protegen el interés general[135].

38. El marco de referencia descrito permite comprender el contenido y alcance de los derechos y libertades de los agentes económicos que participan en el mercado. En tal sentido, la libertad de empresa ha sido entendida desde un criterio amplio[136] como“... [U]na facultad que tiene toda persona de realizar actividades de carácter económico, según sus preferencias o habilidades, con miras a crear, mantener o incrementar su patrimonio”[137].

También ha sido comprendida como libre iniciativa privada, materializada en la posibilidad de toda persona de ejercer y desarrollar una determinada actividad económica de acuerdo con el modelo económico y organización institucional[138]. En tal entendido, los empresarios pueden tomar decisiones “(...) más o menos drásticas para regular las relaciones dentro de su empresa, de conformidad con los intereses legítimos que persiguen o pretenden promover”[139]

Adicionalmente, esta Corporación ha indicado que la libertad de empresa materializa la facultad de participación en el mercado a través de actividades empresariales destinadas a la oferta de bienes y servicios[140]. Este Tribunal ha definido dicha garantía como:

“(...) aquella libertad que se reconoce a los ciudadanos para afectar o destinar bienes de cualquier tipo (principalmente de capital) para la realización de actividades económicas para la producción e intercambio de bienes y servicios conforme a las pautas o modelos de organización típicas del mundo económico contemporáneo con vistas a la obtención de un beneficio o ganancia. El término empresa en este contexto parece por lo tanto cubrir dos aspectos, el inicial - la iniciativa o empresa como manifestación de la capacidad de emprender y acometer- y el instrumental -a través de una organización económica típica-, con abstracción de la forma jurídica (individual o societaria) y del estatuto jurídico patrimonial y laboral”[141].

39. Los ámbitos de expresión de la mencionada libertad económica han sido identificados por la Corte de la siguiente manera[142]:

39.1. Libertad contractual: entendida como la capacidad que tienen los agentes económicos para que, en ejercicio de la autonomía de la voluntad privada, realicen los acuerdos necesarios para participar en el mercado en condiciones de igualdad.

39.2. Valores de razonabilidad y eficiencia: en la gestión económica para la producción de bienes y servicios, de tal manera que se permita el aprovechamiento de la capacidad creadora de los individuos y de la iniciativa privada[143].

39.3. La canalización de recursos privados: mediante el incentivo económico, con la finalidad de promover intereses colectivos y la prestación de servicios públicos. De esta manera, se logra la compatibilidad entre los intereses privados y la satisfacción de necesidades colectivas[144].

40. Este Tribunal en Sentencia C-263 de 2011[145], identificó los siguientes contenidos de la libertad de empresa, que conforman sus elementos esenciales: i) el derecho a un tratamiento igual y no discriminatorio entre empresarios o competidores que se hallan en la misma posición[146]; ii) el derecho a concurrir al mercado o retirarse; iii) la libertad de organización y el derecho a que el Estado no interfiera en los asuntos internos de la empresa como la organización empresarial y los métodos de gestión[147]; iv) el derecho a la libre iniciativa privada; v) el derecho a la creación de establecimientos de comercio con el cumplimiento de los requisitos que exija la ley; y vi) el derecho a recibir un beneficio económico razonable.

41. Sin embargo, el ejercicio de dicha libertad no es absoluto y encuentra límites derivados del interés general y de la responsabilidad social, de tal manera que dicha potestad sea compatible con la protección de bienes y valores contenidos en la Carta.

La actuación del Estado en materia de afectación razonada y proporcionada de la mencionada prerrogativa pretende evitar que un uso abusivo de las libertades constitucionales impidan el goce efectivo de otras garantías superiores y adicionalmente, la corrección de desigualdades, inequidades y demás comportamientos lesivos que desconozcan la satisfacción de postulados contenidos en la Carta[148].

Lo anterior, no significa que el Estado pueda afectar el ejercicio de dicha libertad sin ninguna limitación. A tal efecto, esta Corporación ha expresado que cualquier restricción de la libertad de empresa debe: i) respetar su núcleo esencial; ii) obedecer al principio de solidaridad o a alguna de las finalidades expresamente señaladas en la Constitución; y iii) responder a criterios de razonabilidad y proporcionalidad[149].

42. De acuerdo a lo expuesto, el contenido y alcance de la libertad de empresa debe comprenderse en el marco de una economía social de mercado, que le permite al Estado intervenir, entre otras, para corregir desigualdades y en todo caso, hacer compatible la iniciativa privada con los fines constitucionales que regulan la economía.

Uno de los componentes de la libertad de empresa es la libertad de organización y el derecho a que el Estado no interfiera en los asuntos internos de la empresa, como serían su organización y los métodos de gestión. Dicha libertad no es absoluta y puede ser limitada por el Estado, siempre que respeten los contenidos que conforman sus elementos esenciales, obedezca a fines constitucionales y garantice la razonabilidad y la proporcionalidad de la medida adoptada.

La potestad de configuración de legislativa en materia impositiva y la concesión de beneficios tributarios

43. Esta Corte ha reiterado que los impuestos no están vinculados con actividades estatales que beneficien en forma individual a los contribuyentes. Su finalidad es la financiación de los objetivos genéricos del Estado, por lo que representan uno de sus ingresos más importantes[150].

44. La jurisprudencia de este Tribunal ha sido reiterada y pacífica en torno a la potestad de configuración legislativa en materia impositiva. En tal sentido, el Congreso es el competente para establecer contribuciones fiscales y parafiscales de acuerdo con el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución y, en consecuencia, define los elementos del tributo, expresados en los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y el tiempo de vigencia de los mismos[151]. Tal prerrogativa se funda “(...) en el principio democrático, puesto que es el legislador en su condición de órgano representativo, deliberativo y pluralista, el encargado de definir los fines de la política tributaria y los medios adecuados para alcanzarlos con el fin de lograr un orden económico y social justo”[152].

De acuerdo a lo expuesto, corresponde al Legislador, la determinación del tipo de tributo a imponerse, de acuerdo con las finalidades y necesidades identificadas para la creación del mismo[153]. En ese mismo sentido, el ejercicio de dichas competencias comprende la facultad de crear exenciones, exclusiones, deducciones, descuentos o cualquier otro tipo

de beneficio tributario, que por razones de política económica o social, se consideren necesarios[154].

Esta Corte, en Sentencia C-260 de 2015[155] expresó que los beneficios tributarios entrañan una forma de anular o aminorar la carga impositiva para los sujetos pasivos. Entre sus formas pueden estar: i) el reconocimiento de un mínimo exento; ii) la reducción de la base gravable; iii) descuentos en la cuota, entre otros[156], los cuales, como esta Corporación ha reiterado, están sometidos a la estricta observancia del principio de legalidad que implica su regulación legal, tal y como lo ordena el artículo 338 de la Constitución.

Bajo ese entendido, esa providencia consideró que en la definición abstracta del hecho generador pueden determinarse aquellos supuestos fácticos que no están sujetos a dicho tributo, es decir, aquellos actos y circunstancias de facto que no se adecuan en el establecimiento legal del gravamen, lo que constituyen supuestos de no sujeción. Al respecto, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado dijo:

“La doctrina y la jurisprudencia en materia tributaria distinguen los conceptos de exención y exclusión, diferencia que cobra especial importancia, frente al caso objeto de estudio, pues no es lo mismo conceder un trato preferencial a un sujeto pasivo del gravamen (exención), al hecho en el cual, no se configuran los elementos estructurales del mismo (exclusión o no sujeción), máxime si tenemos en cuenta que en el primer caso, existe una clara restricción de carácter constitucional para el legislador.[157]”[158] (Énfasis agregado)

45. En consecuencia, al establecer el hecho imponible, el Legislador puede regular aquellos actos o situaciones fácticas que no encuadran en la definición abstracta del hecho generador y cuya realización no genera el nacimiento de la relación jurídica-tributaria y por esta razón, no están cobijados por el impuesto.

46. Por su parte, en materia de exenciones tributarias, la Corte ha precisado que se trata de un beneficio, que consiste en la ocurrencia del hecho generador, pero no se producen sus consecuencias, o estas lo hacen de manera parcial. En tal sentido, este Tribunal manifestó:

“(…) la exención supone la concesión de un beneficio fiscal, [...] se refiere a ciertos supuestos objetivos o subjetivos que integran el hecho imponible, pero cuyo acaecimiento enerva el nacimiento de la obligación establecida en la norma tributaria. Gracias a esta técnica desgravatoria, con criterios razonables y de equidad fiscal, el legislador puede ajustar y modular la carga tributaria -definida previamente a partir de un hecho o índice genérico de capacidad económica-, de modo que ella consulte atributos concretos del sujeto gravado o de la actividad sobre la que recae el tributo. La exención contribuye a conformar el contenido y alcance del tributo y que no apareja su negación. La exención da lugar a la realización del hecho imponible, pero impide la actualización del impuesto (...)”[159].

En otro pronunciamiento, esta Corporación estableció que:

En relación con la validez constitucional de las normas que establecen exenciones este Tribunal consideró que:

“(…) una norma que consagre una exención tributaria puede resultar contraria a la Carta Política. Por ejemplo, si al ejercer su atribución (i) el Congreso desconoce alguno de los principios que informan el sistema tributario en su conjunto (equidad, eficiencia y progresividad, art. 363 CP),[161] (ii) adopta una medida que no fue de iniciativa del Gobierno (art. 154 CP) o (iii) suprime sin justificación constitucional, exenciones que se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación y que han dado lugar a una situación jurídica consolidada.”[162]

47. Para concluir, las exenciones en materia tributaria: i) constituyen un beneficio; ii) ocurren cuando se cumple el hecho generador pero no se despliegan los efectos del gravamen, o estos se producen de manera parcial; iii) deben fijarse por vía legislativa; y iv) tiene la obligación respetar los principios de equidad, eficiencia, y progresividad.

Bajo este entendido, la constitucionalidad de las medidas tributarias que consagran exenciones impositivas está sometida a un análisis más riguroso de proporcionalidad y de igualdad, bajo el entendido de que prima facie genera un escenario de desigualdad que debe cumplir con una exigente carga argumentativa[163].

Por su parte, el estudio de constitucionalidad de la creación de impuestos mediante el ejercicio de la amplia facultad de configuración legislativa, así como el desmonte de

regímenes tributarios preferenciales para dar paso a la aplicación de tarifa impositivas generales, según la jurisprudencia pacífica y reiterada de esta Corporación, se realiza, por regla general, mediante la aplicación de un juicio de proporcionalidad leve[164].

El impuesto a la renta[165]

48. El impuesto de renta es una de las concreciones del artículo 95 de la Constitución Política que establece el deber de la persona y del ciudadano de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”[166]. Este deber constitucional supone la facultad estatal de establecer tributos para el cumplimiento de los fines sociales del Estado[167].

49. La Corte definió el impuesto sobre la renta con base en las siguientes características esenciales (Sentencia C-393 de 2016[168]): (i) grava los recursos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio; (ii) su recaudo ingresa directamente al presupuesto de la Nación; (iii) los sujetos pasivos de este gravamen son tanto personas naturales como jurídicas, quienes no están exonerados del pago de aportes parafiscales[169]; y (iv) está regulado por el Estatuto Tributario y sus normas complementarias. Es un tributo directo y obligatorio para la persona natural o jurídica que ejerce el comercio, consistente en entregarle al Estado un porcentaje de sus utilidades fiscales obtenidas durante un período gravable, con el fin de coadyuvar a sufragar las cargas públicas.

50. La regulación de este impuesto hace parte de la libertad impositiva del Legislador, descrita previamente, pues la Constitución no precisa qué debe entenderse por ingreso en el impuesto de renta, ni tampoco reglamenta cuáles son los ingresos que deben tenerse en cuenta en la determinación de la renta gravable. Ciertamente, la Carta:

“reconoce de manera amplia que el Congreso tiene la función de “[e]stablecer contribuciones fiscales, y que en tiempo de paz solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales y distritales “podrán imponer contribuciones fiscales”[170]. Sin embargo, la Carta no consagra reglas específicas sobre cómo deben estar configuradas estas contribuciones”. [171]

51. En suma, el amplio diseño constitucional en materia tributaria le otorga al Legislador un amplio margen para regular el impuesto a la renta, incluida la posibilidad de establecer y

suprimir exenciones y beneficios tarifarios al mismo. Con todo, dicho margen no es absoluto. Dentro de las limitaciones a la potestad impositiva del Legislador se encuentran la equidad, la justicia, la progresividad y además, debe respetar las restantes previsiones constitucionales, cuando estos principios entran en conflicto con otros; esa colisión debe dirimirse conforme a criterios de razonabilidad y proporcionalidad. Así lo afirmó esta Corte en la Sentencia C-222 de 1995[172], en la que estableció que, mientras las normas tributarias no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como los beneficios impositivos.

#### Análisis de la constitucionalidad del aparte demandado

52. Con anterioridad se precisó que la demanda de la referencia fue admitida únicamente por el cargo de violación del artículo 333 de la Carta, puesto que para el actor, el fragmento acusado desconoce el principio de libertad de empresa. En tal sentido, argumentó que la expresión “cambio en la composición accionaria” contenida en la disposición acusada como presupuesto para la pérdida del beneficio tributario, configura una limitación para que las sociedades se capitalicen y fortalezcan mediante la emisión de acciones, por lo que siempre tendrían que recurrir al endeudamiento como fuente de financiación. De igual forma, insistió en que limita la gestión de los asuntos internos de la sociedad, en el sentido de que los socios no podrán tener más acciones de la compañía sin variar su porcentaje accionario[173]. Lo anterior configura una intromisión irrazonable e injustificada del Estado en la toma de decisiones empresariales para su fortalecimiento patrimonial[174].

La Academia Colombiana de Jurisprudencia y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario apoyaron la pretensión de la demanda. Por su parte, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, industria y turismo, la DIAN, así como las universidades de Nariño y Externado de Colombia, coincidieron en solicitar a la Corte la declaratoria de exequibilidad de la norma acusada.

Finalmente, el Procurador General de la Nación, solicitó la exequibilidad condicionada de la disposición censurada, en el entendido de que la pérdida del tratamiento preferencial tributario se da por el cambio en la composición del capital social de las pequeñas empresas que se benefician del régimen establecido en la Ley 1429 de 2010.

La facultad de la Corte para definir el alcance normativo de la disposición acusada

53. La expresión “cambio en la composición accionaria” denota una indefinición hermenéutica de dicho concepto, particularmente por la solicitud del Ministerio Público de declaratoria de exequibilidad condicionada bajo el entendido de aquella noción debe considerarse como la modificación del capital social de la sociedad, mientras que para la Superintendencia de Sociedades en el oficio número 20220-825537 de 20 de abril de 2017, citado por esa misma entidad, el significado de ese ingrediente normativo hace referencia a la alteración del capital suscrito. Por lo anterior, la Corte establecerá si debe pronunciarse sobre el alcance del precepto acusado como presupuesto para adelantar el control abstracto de constitucionalidad propuesto en la demanda.

54. Este Tribunal ha establecido que el juicio de constitucionalidad está condicionado a determinar la compatibilidad de la disposición demandada con las normas superiores y de ninguna manera se extiende a la definición de su contenido y alcance[175]. Lo anterior se fundamenta en la necesidad de garantizar la separación funcional de las jurisdicciones, la independencia y la autonomía de los jueces que las integran, puesto que a estos últimos les corresponde la labor de aplicar e interpretar las normas jurídicas[176].

No obstante, en hipótesis excepcionales, la Corte ha definido de manera previa el alcance de la disposición controvertida, particularmente cuando la definición hermenéutica tiene una evidente e indiscutible trascendencia constitucional, y cuando de esta determinación dependen los resultados del examen de compatibilidad normativa derivados del control abstracto de constitucionalidad[177].

De esta forma, la definición del alcance normativo de la disposición acusada, exige la concurrencia de las siguientes circunstancias[178]:

54.1. La presencia de una duda hermenéutica razonable, es decir, cuando una la disposición acusada admite distintas interpretaciones plausibles, por existir algún tipo de indeterminación, bien sea de tipo lingüístico (semántico[179] o sintáctico[180]), de tipo lógico (por una contradicción[181], un vacío[182], o una redundancia[183]), o de tipo pragmático[184].

54.2. La trascendencia o relevancia de la definición hermenéutica porque de dicho

ejercicio interpretativo depende el juicio de constitucionalidad o debido a que una o más de las interpretaciones posibles es contraria a la Constitución Política[185].

55. De acuerdo con lo anterior, la determinación del alcance normativo del precepto acusado es necesario, entre otras, porque resulta materialmente imposible adelantar el control abstracto de constitucionalidad, si previamente no se ha definido su contenido jurídico. En estos casos, la Corte no desborda sus competencias, pues en realidad se realiza una confrontación entre la norma suprema, y uno de los contenidos posibles de la disposición sometida a examen[186].

Antecedentes normativos de la disposición acusada

57. La Ley 1429 de 2010[187], tal y como se anotó previamente, tenía el propósito de combatir la informalidad empresarial y laboral del país, mediante la construcción de un marco regulatorio amigable con la generación de empleo mediante el fortalecimiento de las pequeñas empresas[188]. En tal sentido, los antecedentes legislativos dan cuenta de la preocupación en torno a la informalidad empresarial, puesto que fue identificada como obstáculo para el crecimiento económico y el aumento del bienestar de los hogares[189].

De esta manera, las empresas informales se ven obligadas a limitar su crecimiento y la generación de empleo y además, generan una competencia desleal para las empresas formales porque “(...) la evasión de obligaciones tributarias, laborales y regulatorias, [...] afecta la competitividad de los precios de las empresas formales y, en consecuencia, las desincentiva a crecer, invertir e innovar.”[190]

Finalmente, la informalidad empresarial “(...) reduce el recaudo fiscal por parte del Estado e impulsa el alza de tarifas impositivas para los formales, dejándolos en una situación aún peor.”[191]

Los instrumentos dispuestos para el cumplimiento de estos objetivos eran los siguientes: i) incentivos para la formalización empresarial y la generación de empleo; ii) simplificación de trámites para la formalización; y iii) mecanismos de control.

Precisamente esos objetivos se plasmaron en el artículo 1º de esa normativa. Por su parte, el artículo 2º definió las pequeñas empresas, para los efectos de esa ley, como aquellas

cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y sus activos totales no superaran los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

El artículo 4º de ese cuerpo normativo hacía parte de los incentivos para la formalización empresarial. En su momento, estableció que las pequeñas empresas que iniciaran su actividad económica principal, entendida como la fecha de inscripción en el registro mercantil de la correspondiente Cámara de Comercio[192], cumplirían sus obligaciones tributarias correspondientes al impuesto de renta, con base en los siguientes parámetros:

#### Tarifa

##### Periodo Gravable en el que aplica

0% de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas

En los dos primeros años gravables, a partir del inicio de su actividad económica principal.

25% de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas

En el tercer año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

50% de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas

En el cuarto año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

75% de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas

100% de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas en la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o naturales

Del sexto año gravable en adelante, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Tabla 2 Fuente: Sentencia C-119 de 2018 M.P. Alejandro Linares Cantillo

El mencionado artículo también contenía otros beneficios fiscales, principalmente de progresividad especial para el pago del impuesto de renta, para aquellas pequeñas empresas que tuvieran su domicilio principal y desarrollaran toda su actividad económica en los departamentos de Amazonas, Guainía y Vaupés. Los parágrafos 2º y 3º contenían beneficios impositivos en materia de retención en la fuente[193] y en materia de renta presuntiva de que trata el artículo 188 del Estatuto Tributario[194].

Por su parte, el artículo 8º establece que los beneficios establecidos en el artículo 4º se perdían cuando la pequeña empresa no presentaba las declaraciones tributarias o incumplía con sus obligaciones laborales y comerciales relacionadas con el registro mercantil[195].

58. La Ley 1607 de 2012[196] redujo la tarifa del impuesto sobre la renta de un 33% a un 25% (artículo 94) y creó el impuesto sobre la renta para la equidad –CREE, con una tarifa que inició en el 8% y que entre los años 2013 y 2015, fue del 9% (artículo 23). Conforme a lo anterior, las pequeñas empresas amparadas por la progresividad de la Ley 1429 de 2010, mantuvieron el beneficio sobre el impuesto a la renta, pero se les impuso la obligación de pagar el nuevo gravamen[197].

59. En el año 2015, el Gobierno Nacional conformó la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, de acuerdo con lo señalado por la Ley 1739 de 2014[198] y el Decreto 0327 de 2017. En el informe presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público[199], esa comisión precisó que:

59.1. Un régimen tributario exitoso se caracteriza por generar los recursos necesarios para financiar los programas del Gobierno, por ser equitativo vertical y horizontalmente

eficiente y con una gestión tributaria que permita cumplir los objetivos de la política impositiva.

59.2. El régimen tributario colombiano presenta grandes limitaciones, particularmente por: i) el bajo nivel de recaudo frente al potencial del mismo; ii) la inequidad horizontal que aplica tratamientos tributarios diferentes a personas y empresas similares; y, iii) la debilidad de la administración tributaria para combatir la evasión, la elusión y el contrabando.

59.3. El recaudo del impuesto conjunto de renta y CREE no cumple con los principios básicos de equidad horizontal y progresividad vertical, debido a la multiplicidad de regímenes, la presencia de amplios privilegios tributarios y la alta evasión y elusión por parte algunos contribuyentes. Esta situación genera que los impuestos directos contribuyan poco a la redistribución del ingreso, por tal razón, propuso la unificación de estos dos tributos.

60. La Ley 1819 de 2016[200], acogió gran parte de las observaciones y propuestas expuestas por la comisión de expertos referida. El numeral 5º del artículo 376 de ese cuerpo normativo, derogó el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010, que había consagrado la progresividad en el pago del impuesto a la renta de las pequeñas empresas, así como la no sujeción a la retención en la fuente y el beneficio sobre renta presuntiva.

61. No obstante, el artículo 100 de la citada ley modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario, en el sentido de establecer la tarifa general del impuesto sobre la renta del 33%. De igual forma, “(...) con la finalidad de proteger la situación en la que se encontraban las pequeñas empresas beneficiadas por lo dispuesto en el derogado artículo 4º de la Ley 1429 de 2010, el Legislador incorporó el párrafo 3º”[201].

De esta manera, consagró una serie de “(...) reglas de transición para la aplicación del beneficio de progresividad en la tarifa del impuesto de renta”[202]. En efecto, en las Gacetas del Congreso 1088 y 1090 de 5 de diciembre de 2016[203], consta que el Congreso pretendió que:

“El párrafo 3º que se modifica en este artículo busca corregir el régimen de transición que había sido propuesto en el texto radicado. En este sentido, la propuesta busca respetar las condiciones actuales de las sociedades que se constituyeron al ampro de la Ley

1429 de 2010 en lo relacionado con el tratamiento previsto en el artículo 4º de la citada ley.”

En concreto, el régimen de transición prescribió que las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que hayan accedido a la fecha de entrada en vigencia de esa ley al tratamiento previsto en la Ley 1429 de 2010, tendrán las siguientes reglas: i) el beneficio de la progresividad para aquellos contribuyentes que hayan accedido al mismo, no se extenderá con ocasión de lo previsto en esa ley (numeral 1º); ii) la forma de aplicación de la nueva progresividad del impuesto a la renta (numeral 2º, 3º y 4º); y iii) la tabla de progresividad en la tarifa para las sociedades constituidas bajo la Ley 1429 de 2010, es la siguiente:

Año

Tarifa

Primer año

$9\% + (TG - 9\%) * 0$

Segundo año

Tercer año

$9\% + (TG - 9\%) * 0.25$

Cuarto año

$9\% + (TG - 9\%) * 0.50$

Quinto año

$9\% + (TG - 9\%) * 0.75$

Sexto año y siguientes

TG

TG = Tarifa general de renta para el año                      gravable

62. El numeral 6º del párrafo 3º del artículo 100 de la citada ley, estableció como causal para la pérdida del tratamiento preferencial el cambio en la composición accionaria de las sociedades beneficiarias, por lo que quedarán sometidas a la tarifa general prevista en ese artículo.

Al revisar los antecedentes legislativos de esta proposición jurídica, dicha causal fue concebida como “(...) un mecanismo que previene el abuso en materia tributaria respecto de las sociedades que se someten al régimen de la Ley 1429 de 2010.”[204]. En tal sentido, si las sociedades cambian su composición accionaria, se genera la pérdida del beneficio de la progresividad del impuesto de renta y se someten a las reglas generales. Lo anterior fue previsto por el Legislador “(...) con el fin de prevenir la constitución artificiosa de sociedades cubiertas por este régimen durante el trámite de la presente reforma para su posterior enajenación con sus beneficios.”[205].

63. Con base en lo expuesto, para la Sala es claro que la norma acusada hace parte de un cuerpo normativo creado por el Legislador como régimen de transición de los beneficios de progresividad consagrados en la Ley 1429 de 2010, en el que se establecieron nuevas reglas y condiciones para el acceso y permanencia del régimen tarifario preferencial. De acuerdo con ello, a continuación se analizará el alcance normativo de la disposición acusada, particularmente de la expresión “cambio en la composición accionaria”, puesto que es la condición establecida por el Legislador para la pérdida del beneficio tributario y su precisión hermenéutica no ha sido uniforme, en el entendido de que el Procurador General de la Nación considera que aquella noción hace referencia a cualquier modificación del capital social de la empresa, mientras que la Superintendencia de Sociedades, lo limita a la alteración del capital suscrito.

Lo anterior denota que existe indeterminación hermenéutica del concepto, por lo que su definición, en este caso, adquiere relevancia constitucional, en el sentido de que aquella labor interpretativa previa condiciona el control abstracto de constitucionalidad que debe adelantar esta Corporación, particularmente en relación con el desconocimiento del artículo 333 de la Carta, invocado por el ciudadano.

Alcance normativo de la disposición acusada

64. La demanda ciudadana fue presentada en contra del numeral 6º del párrafo 3º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario. La disposición acusada se encuentra en el cuerpo normativo que regula la tarifa general del impuesto sobre la renta, sin embargo, hace parte de del régimen de transición aplicable a las sociedades beneficiadas de la progresividad en el pago del mencionado tributo de acuerdo a lo establecido en la Ley 1429 de 2010. Particularmente, el fragmento contiene la causal de pérdida del beneficio tributario de progresividad en el pago del impuesto a la renta y la consecuente aplicación de la tarifa general.

65. Para la Sala, el apartado normativo que es objeto de reproche constitucional en el presente asunto tiene el siguiente alcance:

65.1. La proposición acusada hace parte de un cuerpo normativo que regula el régimen de transición de las sociedades beneficiarias del beneficio tributario de progresividad en el pago del impuesto de renta, derogado por la Ley 1819 de 2016.

65.2. Se aplica exclusivamente a las personas jurídicas que tienen naturaleza de sociedad comercial, por lo que excluye a las empresas constituidas por personas naturales que no tengan esa característica.

65.3. Se trata de una disposición que regula la causa objetiva de pérdida del beneficio tributario de pago progresivo del impuesto a la renta por cambio en la composición accionaria de las sociedades destinatarias del mismo.

65.4. La configuración de la causal de pérdida del beneficio genera la aplicación de la tarifa general del impuesto a la renta.

65.5. El precepto limita negativamente la toma de decisiones empresariales de las sociedades beneficiarias del régimen de transición, puesto que establece una regulación que atribuye una consecuencia jurídica al manejo de los asuntos internos de la empresa, en atención a que dicha actuación genera la pérdida de beneficios impositivos y la aplicación de la tarifa general.

66. A efectos de entender el alcance de la norma censurada, la Sala considera necesario abordar el análisis del ingrediente normativo “cambio en la composición accionaria”, como

quiera que de ese hecho depende la pérdida del beneficio tributario que se estudia. La Superintendencia de Sociedades en el oficio 220 -82537 de 20 de abril de 2017, mencionado por el Ministerio Público, precisó que en el ordenamiento jurídico comercial no existe definición del concepto “cambio en la composición accionaria”.

Sin embargo, dicha noción puede comprenderse a partir de los principios de la estructura jurídica y económica de la constitución de la sociedad, particularmente del tipo de las anónimas. Con base en lo expuesto, la constitución de un ente societario de esa naturaleza se sustenta en dos pilares: el primero relacionado con el aspecto económico o fondo social y el segundo, relativo al número de accionistas mínimos para su perfeccionamiento.

Bajo ese entendido, según la mencionada entidad, el concepto de composición accionaria comprende el capital social y el número de accionistas aportantes. El capital social en esta forma societaria está compuesto por el capital autorizado, suscrito y pagado.

En el acto de constitución de la sociedad anónima, se autoriza un determinado capital que será fijado de manera precisa y cualquier cambio del mismo deberá hacerse mediante reforma estatutaria. Esta es la compresión de capital autorizado.

Del capital autorizado, los socios suscriben una parte, que corresponde, según el artículo 376 del Código de Comercio, a la totalidad del mismo o a un porcentaje que no podrá ser inferior al 50% del capital autorizado, este es el capital suscrito. De esta manera, se trata del aporte que el socio se compromete a realizar a la sociedad.

Finalmente, el capital pagado es aquella parte del capital suscrito que se cancela al momento de la constitución de la sociedad, que como mínimo debe ser la tercera parte de aquel.

Por su parte, el segundo elemento se refiere al número total de accionistas y su identificación, el monto total de acciones adquiridas, su participación porcentual frente al total del capital social y el tipo de acción adquirida, entre otros.

67. De acuerdo con el mencionado acto administrativo, el aumento del capital autorizado no genera un cambio en la composición accionaria. Sin embargo, un aumento del capital suscrito respecto del inicialmente constituido sí la modifica porque la adquisición adicional

que cada accionista realice según la cantidad de acciones a que tenga derecho, genera un aumento en su participación, aunque se conserve el mismo número de accionistas. Esta regla también es aplicable a las sociedades por acciones simplificadas SAS reguladas por la Ley 1258 de 2008, en relación con las acciones ordinarias representativas del capital social.

68. En suma, contrario a lo afirmado por el Procurador General de la Nación, el concepto de cambio en la composición accionaria no implica cualquier modificación del capital social, sino que, aquel está condicionado a los siguientes elementos:

68.1. Se predica de las sociedades por acciones, puesto que el sentido literal y ordinario de dicho ingrediente normativo se refiere a aquellos entes societarios cuyo capital está compuesto por acciones, tal y como es el caso de las anónimas, en comandita por acciones y las sociedades por acciones simplificadas.

La variación de la composición accionaria se presenta cuando existe un aumento del capital suscrito, pues aquel tiene la capacidad de alterar el número de accionantes, la cantidad de acciones y los derechos de participación, entre otros.

68.2. De aceptarse la postura del Ministerio Público sobre la interpretación de la norma acusada, particularmente del concepto de “cambio en la composición accionaria” referido exclusivamente a cualquier modificación del capital social, se configuraría un entendimiento más gravoso en términos constitucionales, puesto que cualquier alteración societaria generaría la pérdida del régimen tributario preferencial, con lo cual se podría generar una afectación multidimensional al principio de libertad de empresa, aspecto que no es objeto de estudio en esta oportunidad. Además, dicha posición argumentativa desconoce la aproximación hermenéutica desplegada por la Superintendencia de Sociedades, entidad especializada en la materia que es objeto de estudio.

El numeral 6º del párrafo 3º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 no desconoce el principio de libertad de empresa

69. La Sala precisa que la solución del problema jurídico planteado se adelantará con base en la siguiente metodología: i) la verificación de la competencia del Legislador para el establecimiento de la condición de pérdida del beneficio tributario por cambio en la

composición accionaria de la sociedad; y, ii) la aplicación del juicio de razonabilidad y proporcionalidad a la regulación acusada.

El Legislador es competente para suprimir regímenes impositivos preferenciales

70. Tal y como quedó expuesto previamente, el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración normativa en materia tributaria, no solamente para establecer y definir los elementos de los impuestos, sino también para consagrar beneficios tributarios y regular las condiciones de pérdida de los mismos hacía el futuro.

De esta manera, cuando el Congreso estableció el régimen de transición para las empresas amparadas por la Ley 1429 de 2010 y condicionó la aplicación del beneficio de progresividad en el pago del impuesto a un hecho objetivo -cambio en la composición accionaria de la sociedad-, actuó en el marco de la habilitación constitucional contenida en los numerales 12 y 21 del artículo 150 de la Constitución. En efecto, dicha normativa le otorgó competencia para establecer contribuciones fiscales, los elementos del impuesto, beneficios impositivos, regímenes de transición tributaria y las condiciones para mantenerlos, así como las normas que afectan la autonomía económica, particularmente la libertad de empresa.

71. Bajo ese entendido, la causa para que las sociedades que están acogidas al régimen de pago progresivo del impuesto de renta establecido por la Ley 1429 de 2010, pierdan ese beneficio tributario por cambio en su composición accionaria, configura una genuina expresión del ejercicio de las funciones deferidas por el Constituyente al Legislador como órgano representativo y democrático por antonomasia, encargado de valorar, verificar y definir los instrumentos de política fiscal, los hechos y las consecuencias que afectan la libertad de empresa, dentro de los límites que impone la Constitución, particularmente la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas.

En efecto, este Tribunal ha establecido que la potestad del Legislador para introducir, modificar o suprimir beneficios tributarios, no es absoluta, puesto que existen límites previstos en la Carta para evitar que los cambios tributarios afecten garantías superiores de los contribuyentes. Particularmente, la Corte ha sostenido que el estudio de constitucionalidad de una norma que elimina un régimen fiscal preferente, debe asegurar los principios de: i) irretroactividad de la ley, como fundamento de protección de las situaciones

jurídicas consolidadas; y ii) buena fe, que garantiza las exceptivas legítimas de los contribuyentes[206].

La causa de pérdida del beneficio tributario por cambio en la composición accionaria de la sociedad es razonable y proporcionada

72. Establecida la competencia del Legislador para configurar la causal de pérdida del beneficio tributario objeto de censura, la Sala analizará si la misma resulta razonable y proporcionada a la luz de los preceptos superiores especialmente, en relación con la afectación de la libertad de empresa consagrada en el artículo 333 de la Constitución.

73. Bajo esa premisa, este Tribunal en algunas oportunidades ha usado como herramienta metodológica el juicio de razonabilidad y de proporcionalidad, con el propósito de establecer si una limitación o restricción de un derecho es constitucionalmente válida[207]. De esta manera, el mencionado test se compone de tres pasos: i) el análisis del fin buscado por la norma; ii) el medio adoptado para alcanzar el objetivo propuesto; y iii) la relación entre el medio y fin. Bajo esa perspectiva, el escrutinio realizado por la Corte depende “(...) de la relevancia constitucional de los valores que podrían ponerse en riesgo con la medida que sea objeto de análisis”[208] y de la facultad que tenga el Legislador para proferir la regulación enjuiciada[209].

Particularmente, esta Corporación en Sentencia C-129 de 2018[210], precisó que en materia tributaria ha utilizado el test de razonabilidad o de proporcionalidad para verificar si una norma impositiva viola o no los principios superiores. Sin embargo, la intensidad del escrutinio difiere en cada caso. Como regla general se ha utilizado un juicio de proporcionalidad leve para evaluar la constitucionalidad de medidas legislativas en materias económicas, tributarias o de política internacional[211]. En estos casos, es suficiente que el fin buscado por la norma sea legítimo, que el medio empleado no esté expresamente prohibido y que además sea adecuado para alcanzar el objetivo buscado. No obstante, también ha utilizado un test intermedio cuando existe la posibilidad de una inequidad o arbitrariedad en la norma acusada. El análisis del acto jurídico requiere acreditar que: i) el fin no solo sea legítimo, sino que también sea constitucionalmente importante, en razón a que promueve intereses públicos contenidos en la Carta o por razón de la dimensión del problema que el Legislador trata de resolver. Además: ii) debe demostrarse que el medio no

solo sea adecuado, sino efectivamente conducente para alcanzar el fin buscado con la norma objeto de control constitucional[212].

Excepcionalmente, la Corte ha usado un test estricto de proporcionalidad para evaluar las amnistías tributarias, pues estas suponen un trato diferenciado entre los contribuyentes que se encuentren en una misma situación fáctica, lo que puede conducir a la violación del derecho a la igualdad y a los principios de justicia y equidad tributaria que rigen el sistema tributario, con lo cual se afecta el orden justo. En estas circunstancias, debe demostrarse que la medida que afecta un derecho fundamental: i) persigue una finalidad constitucionalmente imperiosa, urgente o inaplazable; ii) si el medio utilizado es efectivamente conducente y necesario[213]; y iii) que sea proporcionado en sentido estricto, es decir, el estudio en términos de derechos y principios del “costo” y el “beneficio” de la decisión adoptada por el Legislador[214].

Aplicación del juicio de razonabilidad y de proporcionalidad de intensidad leve

74. En el presente asunto, la Sala considera que el análisis de razonabilidad y de proporcionalidad de la norma acusada en la demanda debe hacerse mediante un juicio de intensidad leve, en atención a que, como se evidenció previamente, se trata de la regulación de una materia sobre la cual el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración normativa, pues se trata de asuntos tributarios y económicos y además, no configura una restricción de derechos que prima facie se sustente en criterios sospechosos o que afecten arbitrariamente a la libertad de empresa o el goce de un derecho constitucional no fundamental.

75. Para la Corte, el cambio en la composición accionaria como causal de pérdida de un beneficio tributario fue evaluado por el Congreso como condición negativa para mantener un privilegio impositivo y fue establecida dentro de los márgenes competenciales que estableció el Constituyente para el Legislador.

76. Bajo ese entendido, la causal de pérdida del beneficio de pago progresivo del impuesto de renta establecido en el régimen de transición para las sociedades que cambien su composición accionaria persigue una finalidad legítima en términos constitucionales ya que busca fortalecer el régimen tributario, particularmente la redistribución de la carga impositiva en términos de equidad horizontal y vertical, que permita superar el bajo nivel de

recaudo y equilibrar las cargas impositivas mediante la eliminación de tratamientos fiscales diferentes a personas y empresas similares. De igual manera, la medida pretende combatir la evasión y la elusión fiscal, generada por el abuso de este régimen preferencial por parte de los agentes económicos. Finalmente, tiene como objetivo prevenir el ejercicio arbitrario de la libertad de empresa mediante la constitución artificiosa de sociedades cubiertas por el régimen de progresividad para su posterior enajenación con sus beneficios.

Estos objetivos son válidos desde nuestro ordenamiento constitucional, particularmente en con relación el deber de las personas de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (artículo 95.9) , el ejercicio de la libertad de empresa dentro de los límites del bien común y la función social de la actividad económica (artículo 333) y finalmente, la necesidad de un sistema tributario fundado en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (artículo 363).

La medida que incide en la libertad de empresa no está prohibida y es adecuada para la consecución de los fines constitucionales que la sustentan

77. La Sala Plena considera que la causal de pérdida del beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta para las sociedades que cambien su composición accionaria no se encuentra prohibida y es adecuada, en términos constitucionales, para alcanzar los fines descritos previamente, en atención a los siguientes fundamentos:

77.1. Es una causal objetiva que se aplica exclusivamente a sociedades comerciales por acciones.

77.2. No prohíbe ni limita de manera intolerable la gestión de los asuntos internos de la sociedad, sino que afecta una determinada decisión empresarial con las siguientes consecuencias jurídicas: i) la pérdida de una tarifa tributaria preferencial, y; ii) el sometimiento al régimen contributivo general, lo cual de ninguna manera anula el núcleo esencial de la libertad de empresa, puesto que aquella continuará su vida jurídica, bajo un nuevo esquema tributario, aplicable a todos los agentes económicos que participan en el mercado.

77.3. El cambio en la composición accionaria se limita a un aumento del capital suscrito

de la sociedad, lo cual produce una alteración en la organización societaria inicial, no solamente en términos de capital social, sino también en la condición de socios, los derechos y deberes derivados del mismo. De esta manera, se produce una modificación de las condiciones iniciales de la empresa que dieron lugar al acceso del régimen tarifario preferencial.

77.4. Es una medida que permite a la administración luchar contra el abuso, la evasión y la elusión fiscal, mediante la verificación objetiva de cambios sustanciales en la composición accionaria de las sociedades beneficiarias del régimen de transición, lo que permite el aumento en el recaudo fiscal, representado en mayores recursos para el cumplimiento de los fines del Estado.

77.5. Corrige las asimetrías arbitrarias e injustificadas que si distorsionan el ejercicio de la libertad de empresa en el mercado, derivadas del abuso del régimen tributario preferencial, con lo cual se armoniza dicho principio con los límites del bien común y la responsabilidad social.

78. En suma, este vínculo de razonabilidad y de proporcionalidad entre los objetivos perseguidos y las medidas adoptadas fue estudiado por expertos en la materia y debatido por los canales democráticos correspondientes. En efecto, se trata de temas contenidos en estudios e informes realizados por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria y que, tal y como se expuso previamente, fueron considerados por el Gobierno y el Congreso de la República al momento de expedir la norma acusada.

79. Por consiguiente, el fragmento demandado es constitucional. En primer lugar, la medida analizada pretende alcanzar fines constitucionalmente legítimos, relacionados con el fortalecimiento del sistema tributario en términos de equidad y progresividad, combatir la evasión y la elusión fiscal, y evitar el abuso de la libertad de empresa, mediante la constitución artificiosa de sociedades cubiertas por el régimen de progresividad para su posterior enajenación con sus beneficios.

Asimismo, la medida no está prohibida por la Carta y es adecuada en términos superiores, porque si bien es una limitación a la toma de decisiones empresariales, no impide ni anula la gestión interna de los asuntos de la sociedad, con lo cual se garantiza el núcleo esencial de la libertad de empresa y se constituye como un instrumento eficaz para luchar contra la

elusión y la evasión fiscal, a través de la verificación objetiva del cambio en la composición accionaria del ente societario beneficiario. De igual forma, permite compatibilizar el ejercicio de la libertad económica con los límites del bien común y la responsabilidad social que la Constitución establece.

En este sentido, se declarará exequible el numeral 6º del párrafo 3º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 “(...) por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”, únicamente por el cargo analizado en esta oportunidad.

## Conclusión

80. Conforme a la argumentación del demandante, la Corte abordó el siguiente problema jurídico ¿el artículo 100 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, desconoce el artículo 333 de la Constitución al establecer que las empresas beneficiarias del régimen preferencial en materia de impuesto a la renta, establecido en el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010, perderán el beneficio impositivo si se presenta cambio de su composición accionaria?

81. La Corte encontró que la disposición acusada no desconoce el principio de libertad de empresa porque la medida analizada pretende alcanzar fines constitucionalmente legítimos, como el fortalecimiento del sistema tributario, combatir la elusión y evasión fiscal y evitar el abuso del ejercicio de la libertad de empresa.

Para llegar a esa conclusión, la Corte utilizó el test leve de proporcionalidad, con base en la cual puede concluirse que la medida adoptada por el Legislador, tendiente a establecer la pérdida del régimen de transición tributaria por el cambio de la composición accionaria de las empresas destinatarias del beneficio de la Ley 1429 de 2010, no está prohibida por la Carta y es adecuada en términos superiores, para alcanzar los fines propuestos, en atención a que no afecta el núcleo esencial de la libertad de empresa y se constituye como un instrumento eficaz de luchar contra la elusión y la evasión fiscal, y además, permite compatibilizar el ejercicio de la libertad económica con los límites del bien común y la responsabilidad social que la Constitución establece.

82. De acuerdo con lo expuesto, la Sala declarará exequible el numeral 6º del párrafo 3º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 “(...) por medio de la cual se adopta una reforma

tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”, únicamente por el cargo analizado en esta oportunidad.

## VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

### RESUELVE

DECLARAR EXEQUIBLE el numeral 6º del párrafo 3º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 “(...) por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”, únicamente por el cargo analizado en esta sentencia.

Notifíquese, comuníquese, cúmplase, publíquese y archívese el expediente.

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Presidenta

CARLOS BERNAL PULIDO

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

Con aclaración de voto

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

Ausente en comisión

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

[1] Folios 22-24 cuaderno principal.

[2] M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[3] Folio 3 cuaderno principal.

[4] Folios 3-4 cuaderno principal.

[5] Folio 7 cuaderno principal.

[6] Folio 8 cuaderno principal.

[7] Folio 8 cuaderno principal.

[8] Folio 9 cuaderno principal.

[9] Ibidem.

[10] Folio 9 cuaderno principal.

[11] Folios 202-206 cuaderno principal.

[12] Folio 203v cuaderno principal.

[13] Ibidem.

[14] Ibidem.

[15] Folio 204 cuaderno principal.

[16] Folio 204v-205 cuaderno principal.

[17] Folio 205 cuaderno principal.

[18] Folio 205v cuaderno principal.

[19] Ibídem.

[20] Folio 206 cuaderno principal.

[21] Folios 211-215 cuaderno principal.

[22] Folio 214v cuaderno principal.

[23] Ibidem.

[24] Folios 132-140 cuaderno principal.

[25] Folios 133-134 cuaderno principal.

[26] M.P. Carlos Bernal Pulido.

[28] Folio 138 cuaderno principal.

[29] Folio 138 cuaderno principal.

[30] Folio 138 cuaderno principal.

[31] Folio 139 cuaderno principal.

[32] Folio 139 cuaderno principal.

[33] Folios 59-69 cuaderno principal.

[34] Folio 59 cuaderno principal.

[35] Folio 63 cuaderno principal.

[36] Folio 64 cuaderno principal.

[37] Ibidem.

[38] Ibidem.

[39] Folio 69 cuaderno principal.

[40] Ibidem.

[41] Folios 70-76 cuaderno principal.

[42] Folio 71 cuaderno principal.

[43] Folio 71 cuaderno principal.

[44] Ibidem.

[45] Página 75 cuaderno principal.

[46] Ibidem.

[47] Folios 77-83 cuaderno principal.

[48] Folios 81-82 cuaderno principal.

[49] Folio 83 cuaderno principal.

[50] Folios 84-130 cuaderno principal.

[51] Folio 110 cuaderno principal.

[52] Folios 57-58 cuaderno principal.

[53] Folio 57 cuaderno principal.

[54] Folios 223-230 cuaderno principal.

[55] Folio 224v cuaderno principal.

[56] Ibidem.

[57] Folio 226 cuaderno principal.

[58] Folios 226v, 227 y 227v cuaderno principal.

[59] Folio 227v cuaderno principal.

[60] Folio 228 cuaderno principal.

[61] Folio 228v cuaderno principal.

[62] Folio 229v cuaderno principal.

[63] Ibidem.

[64] M.P. Carlos Bernal Pulido.

[65] M.P. Alejandro Linares Cantillo.

[66] Sentencia C-228 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[67] M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[68] Crf., entre otras, las sentencias C-004 de 2003, M. P. Eduardo Montealegre Lynett y C-090 de 2015, M. P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

[69] Sentencia C-228 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[71] Sentencia C-228 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[72] Sentencia C-774 de 2001 M.P. Rodrigo Escobar Gil.

[73] Sentencia C – 489 de 2000.

[74] Sentencia C – 565 de 2000.

[75] Sentencia C-744 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[76] Sentencia C – 543 de 1992.

[77] Sentencias C-532 de 2013, M. P. Luis Guillermo Guerrero Pérez; C-287 de 2014, M. P. Luis Ernesto Vargas Silva; y C-427 de 1996, M. P. Alejandro Martínez Caballero, entre muchas otras.

[78] Sentencia C-228 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[79] Ibídem.

[80] Ibídem.

[81] Sentencia C-228 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. Ver al respecto la sentencia C-931 de 2008 (M. P. Nilson Pinilla Pinilla): “Sobre las circunstancias bajo las cuales la cosa juzgada constitucional es absoluta o relativa, ello depende directamente de lo que se determine en la sentencia de la cual tales efectos se derivan. Así, la ausencia de pronunciamiento del juez constitucional en la parte resolutive de una sentencia de exequibilidad acerca de los efectos de esa decisión, llevaría a presumir que el precepto analizado es válido frente a la totalidad de las normas constitucionales, por lo que se genera entonces un efecto de cosa juzgada absoluta, que impide a la Corte volver a fallar sobre esa materia. Si, por el contrario, la Corte delimita en la parte resolutive el efecto de dicha decisión, habrá entonces cosa juzgada relativa, la que en este caso se considera además explícita, en razón de la referencia expresa que el juez constitucional hizo sobre los efectos de su fallo.”

[82] Ver al respecto la sentencia C-228 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[83] M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

[84] Sentencia C-374 de 2002 M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

[85] M.P. Mauricio González Cuervo.

[86] Sentencia C-666 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández.

[87] Sentencia C-258 de 2008 M.P. Mauricio González Cuervo.

[88] M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

[89] Folio 133 cuaderno principal.

[90] M.P. Carlos Bernal Pulido.

[91] M.P. Alejandro Martínez Caballero.

[92] El contenido de este apartado fue tomado de la argumentación desarrollada por este despacho en la Sentencia C-042 de 2018 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[93] Ver entre otras las sentencias C-1095 de 2001, C-1143 de 2001, C-041 de 2002, A. 178 de 2003, A. 114 de 2004, C-405 de 2009, C-761 de 2009 y C-914 de 2010.

[94] Corte Constitucional. Sentencia C-330 de 2013. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

[95] Corte Constitucional. Sentencia C-358 de 2013. M.P. Mauricio González Cuervo.

[96] Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C -978 de 2010. M. P. Luis Ernesto Vargas Silva.

[97] Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-1052 de 2001. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[98] Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-405 de 2009. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

[99] Cfr. Sentencia C-533 de 2012. M.P. Nilson Pinilla, C-100 de 2011 M.P. María Victoria Calle Correa y C-978 de 2010 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

[100] Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C -978 de 2010. M. P. Luis Ernesto Vargas Silva. Ver también la sentencia C-533 de 2012. M. P. Nilson Pinilla.

[101] Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-358 de 2013. M.P. Mauricio González Cuervo.

[102] Corte Constitucional. Sentencia C-304 de 2013, M. P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

[103] Corte Constitucional. Sentencia C-856 de 2005 M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

[104] Corte Constitucional. Sentencia C-447 de 1997 M.P. Alejandro Martínez Caballero y C-641 de 2010 M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

[106] Ver, entre otros, auto 288 de 2001 y sentencias C-1052 de 2001 y C-568 de 2004, todas las providencias con ponencia del Magistrado Manuel José Cepeda Espinosa, y C-980 de 2005, M. P. Rodrigo Escobar Gil.

[107] M.P. Carlos Bernal Pulido.

[108] Font Galán, J. La empresa. En Jiménez Sánchez, G. Lecciones de derecho mercantil. Sexta Edición, Tecnos, 2000, pág. 67.

[109] Naylor, Y.H y Vernon, J. Economía de la empresa. Amorrortur, Buenos Aires, 1973. Pág. 9.

[110] Cuervo García A, Introducción a la administración de empresas, Aranzadi S.A. Navarra, 2008, pág. 48.

[111] Ibidem. Pág. 91.

[112] Felber C, La economía del bien común, Ed. Deusto Grupo Planeta, Barcelona. 20132, pág. 51

[113] M.P. Alejandro Martínez Caballero.

[114] Sentencia C-265 de 1994. M.P. Alejandro Martínez.

[115] Ibidem.

[116] Sentencia T-291 de 1994. M.P. Eduardo Cifuentes.

[117] Sentencia C-624 de 1998 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

[118] “Por la cual se dictan disposiciones para promover el desarrollo de las micro, pequeñas y medianas empresas”.

[119] “Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014.”

[120] Pérez-Serrabona Gonzalez, J. L. El empresario mercantil. En Jiménez Sánchez Op. Cit, pág. 80-81.

[121] Díaz Moreno, A. Las sociedades mercantiles. En Jiménez Sánchez OP. Cit. Pág. 153.

[122] Ibídem. Pág. 154.

[123] Narváez García, J. I. Teoría general de las sociedades, 7ª Edición, Bogotá, Doctrina y Ley, 1996, pág. 140.

[124] Neira Archila L. C., Apuntaciones generales al derecho de sociedades. Temis, Bogotá, 2006, pág. 14.

[125] Ibídem. Pág. 17.

[126] Ibídem.

[127] Ibídem.

[128] Ibídem. Pág. 82.

[129] “Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014.”

[130] Zeballos, E. Micro Pequeñas y Medianas empresas en América Latina, Revista de la CEPAL, No. 79, 2003, pág. 53 y ss.

[131] Gaceta del Congreso 532 de 23 de agosto de 2010, página 19.

[132] Ibídem pág. 21.

[133] Sentencia de la Corte Constitucional C - 269 de 2000, M.P. Álvaro Tafur Galvis, reiterado en la sentencia C-365 de 2012 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

[134] Sentencia C-228 de 2010 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

[135] Ibidem.

[136] Sentencia C-616/01 M.P. Rodrigo Escobar Gil, reiterada en sentencia C-228 de 2010 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

[138] Sentencia C - 524 de 1995, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

[139] Sentencia T - 579 de 1995, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

[140] Sentencia C-228 de 2010 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

[141] Sentencia C-524 de 1995 M.P. Carlos Gaviria Díaz

[142] Sentencia C-228 de 2010 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

[143] Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-616/01.

[144] Ibídem.

[145] M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

[146] Sentencia T-291 de 1994, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

[147] Sentencia C-524 de 1995, M.P. Carlos Gaviria Díaz. La Corte expresó en esta oportunidad: “[El] Estado al regular la actividad económica cuenta con facultades para establecer límites o restricciones en aras de proteger la salubridad, la seguridad, el medio ambiente, el patrimonio cultural de la Nación, o por razones de interés general o bien común. En consecuencia, puede exigir licencias de funcionamiento de las empresas, permisos urbanísticos y ambientales, licencias sanitarias, de seguridad, de idoneidad técnica, etc., pero en principio y a título de ejemplo, no podría en desarrollo de su potestad de intervención interferir en el ámbito privado de las empresas, es decir, en su manejo interno, en las técnicas que se deben utilizar en la producción de los bienes y servicios, en

los métodos de gestión, pues ello atentaría contra la libertad de empresa y de iniciativa privada (...)” (Énfasis agregado).

[148] Sentencia C-228 de 2010 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

[149] Ver sentencias C-615 de 2002, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra; C-516 de 2004, M.P. Jaime Córdoba Triviño; C-992 de 2006, M.P. Álvaro Tafur Galvis; C-352 de 2009, M.P. María Victoria Calle Correa; C-486 de 2009, M.P. María Victoria Calle Correa; C-228 de 2010, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; entre otras. Reiteradas en la Sentencia C-263 de 2011 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

[150] Sentencia C-489 de 1995, MP Eduardo Cifuentes Muñoz.

[151] Sentencia C-119 de 2018 M.P. Alejandro Linares Cantillo.

[152] En particular, esta Corporación ha explicado que, “la imposición de gravámenes está inescindiblemente ligada a la observancia de los principios democrático y de legalidad. El primero establece que no habrá tributo sin representación, por lo que solo pueden tener origen en cuerpos de representación popular, al menos en tiempos de normalidad institucional; el segundo, que todo gravamen ha de estar reconocido en una ley, cuyos elementos esenciales sean claramente identificables y cuya aplicación no podrá ser retroactiva.” Ver, sentencia C-657 de 2015.

[153] Ver sentencia C-155 de 2016 M.P. Alejandro Linares Cantillo.

[154] En ese sentido, se pueden consultar las sentencias C-183 de 1998, C-341 de 1998, C-1107 de 2001, C-250 de 2003, C-748 de 2009, C-913 de 2011, C-766 de 2013 y C-837 de 2013.

[155] M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. Los argumentos que siguen fueron desarrollados en la mencionada providencia.

[156] Marín Elizalde, Ob. Cit, pág. 328-329.

[157] C.P. Artículo 294. “La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales.”.

Jornadas Colombianas de Derecho Tributario (XXII: 1.998, febrero 25 al 27: Cartagena). Memorias: XXII jornadas colombianas de derecho tributario. Bogotá, ICDT, 1.998, Capítulo III, Incentivos Tributarios: “Pero el artículo 294 de la Constitución “exenciones y tratamientos preferenciales” creemos necesario que se precise el contenido del término exención consagrado en la norma. En nuestro criterio, este término debería ser entendido en el sentido de beneficio o estímulo tributario y con un criterio amplio, es decir no solamente referido a las exenciones propiamente dichas sino a cualquier norma tributaria que pretenda establecer estímulos o incentivos con fines predominantemente extrafiscales. En otras palabras creemos que el término de “exención” consagrado en el artículo 294 debería ser sustituido por los términos “incentivos o beneficios” casi como sinónimos de la expresión “tratamientos preferenciales” contenida en la misma norma”. La Exención Tributaria. Pedro Manuel Herrera Molina, Ed. Colex, 1.990: “La doctrina de Berliri acierta con la clave del problema (...) en la no sujeción se está en presencia de una situación en la que resta algo para ser el presupuesto de hecho previsto por el legislador como idóneo para determinar el nacimiento de la obligación tributaria. En la exención, al contrario, se está en presencia de una situación que representa algo más que el presupuesto de hecho. (...) La obligación tributaria no nace porque no ha tenido lugar el hecho imponible, sino una situación que representa algo más del presupuesto de hecho: el hecho imponible exento”...”Para terminar este apartado haremos referencia a la postura del profesor Tesauro que elabora un concepto de exclusión tributaria muy semejante a lo que la doctrina española denomina supuestos de no sujeción: “las exenciones constituyen una derogación de la disciplina general del tributo, mientras que las exclusiones derivan de enunciados con los que el legislador aclara los límites de aplicación del tributo sin derogar las consecuencias de sus enunciados generales”.

[158] Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 5 de diciembre de 2002. Rad. 1469. C.P. Susana Montes de Echeverri.

[159] Sentencia C-511 de 1996 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

[160] Sentencia C-353 de 1997 M.P. Jorge Arango Mejía.

[161] Corte Constitucional, sentencia C-188 de 1998 (MP José Gregorio Hernández) En este caso se estudió la constitucionalidad de una norma que consagraba una exención a las

empresas de servicios domiciliarios, únicamente si cuentan con capital público. En este caso la Corte señaló que “podría ser demostrado, entonces, que en el caso específico de una exención tributaria se vulnerase el derecho a la igualdad (art. 13 CP), aquí invocado por el actor, y ello comportaría la ruptura de la equidad y de la justicia (arts. 95-9 y 363 C.P.), y la consiguiente inexequibilidad del precepto que la hubiese configurado.”

[162] Sentencia C-1261 de 2005 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa

[163] Sentencia C-129 de 2018 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[164] Ibidem.

[165] Las consideraciones de este capítulo fueron desarrollados en la Sentencia C-129 de 2018 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[166] Artículo 95.9, Constitución Política.

[167] Artículo 150 numerales 10 y 11, Constitución Política.

[169] A diferencia de los sujetos pasivos del impuesto CREE, que estaban exonerados del pago de parafiscales, hasta que la Ley 1819 del 2016 derogó de manera expresa los artículos 20, 21, 22, 22-1, 22-1, 22-3, 22-4, 22-5, 23, 24, 25, 26, 26-1, 27, 28, 29, 33 y 37 de la Ley 1607 del 2012, la cual regulaba el impuesto CREE.

[170] Artículo 338, Constitución Política.

[171] Sentencia C-052 de 2016, MP María Victoria Calle.

[172] MP José Gregorio Hernández.

[173] Folio 3 cuaderno principal.

[174] Folio 3 cuaderno principal.

[175] En la Sentencia C-426 de 2002, M.P. Rodrigo Escobar Gil, la Corte expresó lo siguiente: “Esta Corporación ha venido señalando que, en principio, no le corresponde al juez constitucional resolver aquellos debates suscitados en torno al proceso de aplicación o

interpretación de la ley, pues es claro que en estos casos no se trata de cuestionar el contenido literal de la norma impugnada, sino el sentido o alcance que a éste le haya fijado la autoridad judicial competente. Según lo ha señalado, en tanto es la propia Constitución la que establece una separación entre la jurisdicción constitucional y las otras jurisdicciones, los conflictos jurídicos que surjan como consecuencia del proceso de aplicación de las normas legales han de ser resueltos por los jueces ordinarios y especializados a quien se les asigna dicha función”.

[176] Sentencia C-893 de 2012 M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

[177] En la Sentencia C-426 de 2002, la Corte afirmó lo siguiente: “No obstante, también este alto Tribunal ha admitido que por vía de la acción pública de inexecuibilidad se puedan resolver los conflictos atinentes a la interpretación de las normas jurídicas, cuando aquellas ‘están involucrando un problema de interpretación constitucional’ y el mismo se origina directamente en el texto o contenido de la disposición impugnada. El hecho de que a un enunciado normativo se le atribuyan distintos contenidos o significados, consecuencia de la existencia de un presunto margen de indeterminación semántica, conlleva a que la escogencia práctica entre sus diversas lecturas trascienda el ámbito de lo estrictamente legal y adquiera relevancia constitucional, en cuanto que sus alternativas de aplicación pueden resultar irrazonables y desconocer mandatos superiores”.

[178] Sentencia C-893 de 2012 M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

[179] Las indeterminaciones semánticas se refieren al significado de las palabras, bien sea porque tienen un alto nivel de generalidad o vaguedad, o bien sea porque son ambiguas.

[180] Las indeterminaciones sintácticas se refieren a la construcción gramatical como tal, tal como ocurre con las denominadas ambigüedades sintácticas.

[181] Las contradicciones se presentan cuando a un mismo supuesto o hipótesis de hecho se atribuyen consecuencias jurídicas diversas e incompatibles.

[182] El vacío se presenta cuando una hipótesis fáctica carece de consecuencia jurídica expresa en el ordenamiento.

[183] La redundancia se presenta cuando un mismo supuesto o hipótesis de hecho es contemplada por diversas disposiciones jurídicas, de manera concordante y reiterativa.

[184] Sobre las indeterminaciones en el Derecho, ver Genaro Carrió, Notas sobre derecho y lenguaje, Buenos Aires, Ed. AbeledoPerrot, 1994.

[185] Sentencia C-893 de 2012 M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

[186] En diversas ocasiones esta Corporación ha realizado este ejercicio interpretativo. En la sentencia C-156 de 2003, M.P. Eduardo Montealegre Lynett, por ejemplo, la Corte debía resolver una demanda en contra de los artículos 413 y 414.1 del Código Civil. A juicio del accionante, el régimen de alimentos allí establecido era contrario al principio de igualdad, en cuanto establecía un trato diferenciado injustificado y discriminatorio entre los hijos y padres adoptivos de los biológicos, y entre hermanos extramatrimoniales y matrimoniales. La Corte sostuvo que el reproche de inconstitucionalidad se debía a una integración normativa deficiente, al pasar por alto las reformas sucesivas del Código Civil; en particular, sostuvo que como en realidad se deben alimentos congruos al cónyuge a los descendientes y ascendientes legítimos, extramatrimoniales y adoptivos o adoptantes, no había lugar a alegar la vulneración del derecho a la igualdad. A partir de esta definición interpretativa, concluyó que los preceptos acusados no transgredían los preceptos constitucionales, y declaró su exequibilidad.

Por su parte, en la Sentencia C-1024 de 2004, M.P. Rodrigo Escobar Gil, se evaluó la constitucionalidad del artículo 3 de la ley 797 de 2003, en virtud del cual “quienes ingresen por primera vez al sector público en cargos de carrera administrativa estarán obligatoriamente afiliados al Instituto de Seguros Sociales, durante el mismo lapso”. En esta oportunidad la Corte sostuvo que dada la ambigüedad de la norma, debía excluirse de su ámbito de aplicación a las personas que por primera vez ingresan al sector público en cargos de carrera, pero que previamente se encontraban vinculados al régimen de ahorro individual con solidaridad. La razón de tal exclusión, es que este grupo de personas serían objeto de un serio y grave desequilibrio en la imposición de las cargas públicas de solidaridad, con claras y profundas desventajas que no tienen ningún tipo de compensación, y verían cercenada su libertad de elección de régimen pensional.

En un sentido semejante se encuentran las sentencias C-496 de 2004, M.P. Alejandro

Martínez Caballero; C-081 de 1996; C-109 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-389 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-690 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-488 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz; C-1436 de 2000, M.P. Alfredo Beltrán Sierra; C-557 de 2001, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa; C-1255 de 2001, M.P. Rodrigo Uprimny Yepes; C-128 de 2002, M.P. Eduardo Montealegre Lynett; C-415 de 2002, M.P. Eduardo Montealegre Lynett; C-426 de 2002, M.P. Rodrigo Escobar Gil; C-156 de 2003, M.P. Eduardo Montealegre Lynett; C-901 de 2002, M.P. Rodrigo Escobar Gil; y C-107 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

[187] “Por la cual se expide la Ley de Formalización y Generación de Empleo.”

[188] Sentencia C-119 de 2018 M.P. Alejandro Linares Cantillo.

[189] Gaceta del Congreso número 532 de 23 de agosto de 2010, página 19.

[191] Ibidem.

[192] Artículo 2º Ley 1429 de 2010.

[193] “PARÁGRAFO 2o. Los titulares de los beneficios consagrados en el presente artículo no serán objeto de retención en la fuente, en los cinco (5) primeros años gravables a partir del inicio de su actividad económica, y los diez (10) primeros años para los titulares del párrafo 1o.

Para el efecto, deberán comprobar ante el agente retenedor la calidad de beneficiarios de esta ley, mediante el respectivo certificado de la Cámara de Comercio, en donde se pueda constatar la fecha de inicio de su actividad empresarial acorde con los términos de la presente ley, y/o en su defecto con el respectivo certificado de inscripción en el RUT.”

[194] “PARÁGRAFO 3º Las empresas de que trata el presente artículo estarán sujetas al sistema de renta presuntiva de que trata el artículo 188 del Estatuto Tributario a partir del sexto (6o) año gravable y a partir del undécimo (11) año gravable para los titulares del párrafo 1o.”

[195] Artículo 8º “Los beneficios establecidos en los artículos 4o, 5o y 7o de la presente ley se entenderán sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones de las pequeñas empresas

beneficiarias, en materia de presentación de declaraciones tributarias, del cumplimiento de sus obligaciones laborales y de sus obligaciones comerciales relacionadas con el registro mercantil.” Así fue entendido por la Corte en la Sentencia C-119 de 2018 M.P. Alejandro Linares Cantillo.

[196] “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.”

[197] Sentencia C-119 de 2018 M.P. Alejandro Linares Cantillo.

[198] “Por la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones.”

[199] Disponible en <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>, consultado el 16 de mayo de 2019.

[200] “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”

[201] Sentencia C-119 de 2018 M.P. Alejandro Linares Cantillo.

[202] Ibidem.

[203] En la página 23 respectivamente.

[204] Gacetas del Congreso 1088 y 1090, ambas de 5 de diciembre de 2016, pág. 23.

[205] Ibidem.

[206] Sentencia C-083 de 2018 M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

[207] Sentencia C-1064 de 2001 MM.PP Manuel José Cepeda Espinosa y Jaime Córdoba Triviño.

[208] Ibídem.

[209] Sentencia C-287 de 2012 M.P. María Victoria Calle Correa.

[210] M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[211] Sentencia C-333 de 2017, la cual, a su vez, cita la Sentencia C-673 de 2001, MP Manuel José Cepeda Espinosa.

[212] Sentencia C-101 de 2018 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[213] Ibidem.

[214] Sentencia C-129 de 2018 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.